



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Aleksi Roiha

**Luottamuksensuojaperiaatteen suhde
legaliteettiperiaatteeseen vero-oikeudellisessa
ratkaisutoiminnassa**

Erityisesti ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden näkökulmasta

Johtamisen akateeminen yksikkö
Julkisoikeuden pro gradu -tutkielma
Julkistalouden juridiikan linja

Vaasa 2020

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö****Tekijä:** Aleksi Roiha**Tutkielman nimi:** Luottamuksensuojaperiaatteen suhde legaliteettiperiaatteeseen vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa : Erityisesti ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden näkökulmasta**Tutkinto:** Hallintotieteiden maisteri**Oppiaine:** Julkistalouden juridiikan linja**Työn ohjaaja:** Niina Mäntylä**Valmistumisvuosi:** 2020 **Sivumäärä:** 77

TIIVISTELMÄ:

Vero-oikeuden keskeisimpänä periaatteena voidaan perustellusti pitää PL 81.1 §:ssä säädettyä legaliteettiperiaatetta. Säännöksen mukaan valtion verosta tulee säätää lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta. Legaliteettiperiaatteen merkitys ei rajoitu tähän. Harjoittamalla tuomiovaltaa ei ole mahdollista luoda uutta veroa. Lisäksi periaate rajoittaa laintulkintaa – lähtökohtaisesti tulee pitäytyä lain sanamuodossa. Legaliteettiperiaate edistää näin verotuksen ennustettavuutta, jolla on verotuksessa korostunut merkitys. Verovelvollisen tulee kyetä ennakoimaan taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset.

Verolait ovat muiden lakien tapaan kuitenkin epätäydellisiä ja usein tulkinnanvaraisia. Siksi sanamuotoon ei voida tulkinnassa aina tukeutua. Näistä syistä ennustettavuuden vaatimuksen täyttyminenkin heikkenee. Tulkinnanvaraisia tilanteita varten lainsäätäjä on säätänyt luottamuksensuojaa koskevan periaatteen. Luottamuksensuojaperiaate edistää verotuksen ennustettavuutta yksittäisessä tulkinnanvaraisessa asiassa. Luottamuksen suojaaminen tarkoittaa sitä, että periaatteessa objektiivinen oikea ratkaisu sivuutetaan. Tämän seurauksena verotuksen yhdenmukaisuus kärsii. Kokonaisverorasituksen näkökulmasta yhteen verovelvolliseen kohdistuu pienempi rasitus kuin muihin verovelvollisiin.

Tutkielmassa vastataan seuraavaan kysymykseen: mikä on luottamuksensuojaperiaatteen suhde legaliteettiperiaatteeseen erityisesti ratkaisutoimintaan kohdistuvien ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden vaatimusten näkökulmasta? Legaliteettiperiaate edistää ratkaisutoiminnassa verokohtelun ennustettavuutta ja samalla tuo verotukseen yhdenmukaisuutta. Luottamuksensuoja toteuttaa verotuksen ennustettavuutta, jonka kautta se kytkeytyy legaliteettiperiaatteeseen. Luottamuksensuojaperiaate kuitenkin rikkoo ratkaisutoimintaan kohdistuvaa yhdenmukaisuuden vaatimusta. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytysten täyttyminen on usein kuitenkin tulkinnanvaraista. Soveltamiskynnys on oikeuskäytännön perusteella asetettu korkealle. Ennustettavuuden vaatimus toteutuu käytännössä siis heikosti. Tutkielmassa ehdotetaan, että luottamuksensuojan soveltamiskynnystä voitaisiin perustellusti madallata. Toisaalta yhdenmukaisuusnäkökulma olisi huomioitava tällöin aiempaa herkemmin.

Tutkielma on oikeustieteellinen tutkimus, jossa sitoudutaan lainoppiin. Oikeusdogmaattisessa tutkielmassa tulkitaan niitä sääntöjä, jotka kuuluvat voimassa olevaan oikeusjärjestykseen. Lisäksi siinä systematisoidaan voimassa olevaa oikeutta. Vero-oikeudessa ennakkopäätösten tosiasiallinen sitovuus on merkittävä. Siksi tutkielmaa varten on otettu näkökulma, jossa empiirinen tutkimusote on oikeusdogmaattista metodologia täydentävä menetelmä.

AVAINSANAT: Legaliteettiperiaate, luottamuksensuojaperiaate, ennustettavuus, yhdenmukaisuus.

Sisällys

1	Johdanto	5
1.1	Johdatus aiheeseen	5
1.2	Tutkimusmetodi ja aineisto	10
1.3	Tutkimustavoite, aiheen rajausta ja tutkimuksen eteneminen	14
2	Legaliteettiperiaate ja luottamuksensuojaperiaate kansallisessa lainsäädännössä	18
2.1	Legaliteettiperiaate kansallisessa lainsäädännössä	19
2.2	Luottamuksensuojaperiaate kansallisessa lainsäädännössä	22
2.2.1	Perustuslaki ja hallintolaki	22
2.2.2	Verolainsäädäntö	26
3	Legaliteettiperiaate vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa	29
3.1	Verolakien epätäydellisyys ja tarkkarajaisuus	33
3.1.1	Verolakien epätäydellisyys	34
3.1.2	Verosäännösten tarkkarajaisuus	38
3.2	Ennustettavuus ja yhdenmukaisuus	41
4	Luottamuksensuojaperiaate vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa	44
4.1	Luottamuksensuojaperiaatteen sisältö	45
4.1.1	Tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys	48
4.1.2	Verovelvollisen vilpittömästä mielistä	50
4.1.3	Viranomaisen noudattama käytäntö	51
4.1.4	Viranomaisten antamat ohjeet	57
4.1.5	Erityiset syyt	61
5	Johtopäätökset	64
	Lähteet	69

Lyhenteet

EU	Euroopan unioni
EVL	Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)
HE	Hallituksen esitys
HL	Hallintolaki (434/2003)
HM	Suomen Hallitusmuoto (94/1919)
KHO	Korkein hallinto-oikeus
KiintveroL	Kiinteistöverolaki (654/1992)
OVML	Laki oma-aloitteisten verojen verotusmenettelystä (768/2016)
OYL	Osakeyhtiölaki (624/2006)
PerVL	Perintö- ja lahjaverolaki (378/1940)
PL	Suomen perustuslaki (731/1999)
TVL	Tuloverolaki (1535/1992)
VahL	Vahingonkorvauslaki (412/1974)
ViiveKorkoL	Laki veronlisäyksestä ja viivekorosta (1556/1995)
VKL	Veronkantolaki (11/2018)
VM	Valtiovarainministeriö
VML	Laki verotusmenettelystä (1558/1995)
VSVL	Varainsiirtoverolaki (931/1996)

1 Johdanto

1.1 Johdatus aiheeseen

Veroilla on yhteiskunnassa kaksi perustehtävää. Verojen avulla katetaan ensinnäkin julkista rahoitustarvetta, ja toiseksi verot ohjaavat ihmisten käyttäytymistä sekä taloudellista päätöksentekoa. Pääosa julkisen talouden resurssien keräämisestä perustuu vero-oikeuden veronormeihin. Verot määrätään maksettavaksi yksipuolisesti. Ne eroavat maksuista siten, etteivät ne ole vastiketta tai korvausta jostakin yksittäisestä edusta tai oikeudesta. Verotuksen seurauksena veronmaksajan omaisuus vähenee ja tämän vapauspiiri kapenee – toisin sanoen julkinen talous rasittaa yksityisen taloutta. Kansalaisten tuloista merkittävä osa siirretään verotuksella julkisen sektorin käytettäväksi. Tästä julkisen ja yksityisen välisestä asetelmasta muodostuu myös vero-oikeuden keskeisin erityispiirre, joka on korostetun laillisuuden periaate eli legaliteettiperiaate.¹

Perustuslain tasolla säädetään muun muassa yksilöiden perusoikeuksista ja valtion taloudesta.² Legaliteettiperiaatetta koskevassa PL:n 81.1 §:ssä todetaan:

”Valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.”

Koska verotus on yksityisiin kohdistuvaa julkisen vallan käyttöä, oikeusvaltioperiaatteella on keskeinen merkitys verotuksessa. Oikeusvaltioperiaatteen mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia (PL 2.3 §). Verotukseen liittyy läheisesti ensinnäkin omaisuuden suojaa ja oikeusturvaa koskevat perusoikeudet. Nämä korostuvat erityisesti siksi, että veroilta puuttuu

¹ Wikström, 2006, s. 2–3, 16–19. Korostetun laillisuuden periaate tarkoittaa samaa kuin legaliteettiperiaate tai vero-oikeudellinen legalismi. Rahasuoritusten luokittelu vaikuttaa siihen järjestykseen, jossa niitä koskevia päätöksiä voidaan tehdä, ks. Knuutinen, 2015, s. 818.

² Ks. HE 1/1998 vp.

välitön vastikesuhde.³ Jokaisen omaisuus on ensinnäkin turvattu (PL 15.1 §). Omaisuuden suojan asettaman vaatimuksen vuoksi verotuksessa korostuu vaatimus verokohtelun ennakoitavuudesta. Vaikka säännöksessä ei nimenomaisesti mainita mitään tuloista, taloudellisesti tulojen ja omaisuuden välisellä rajalla ei ole merkitystä. Tulo on varallisuuden tosiasiallista lisäystä. Legaliteettiperiaatetta koskevassa PL 81.1 §:ssä mainitaan myös oikeusturva, joka yhdistetään usein muutoksenhakuun. Toisaalta oikeusturvaa koskeva säännös vaatii turvaamaan hyvän hallinnon takeet lailla (PL 21.2 §). Hyvän hallinnon takeista säädetään tarkemmin hallintolaissa. Näihin takeisiin kuuluu muun muassa luottamuksensuojaa koskeva oikeusperiaate.⁴ Verotuksessa merkitystä on myös yhdenvertaisuutta koskevalla perusoikeudella. Perustuslaki turvaa ihmisten yhdenvertaisen aseman lain edessä (PL 6.1 §), minkä perusteella samanlaisia tapauksia tulee kohdella samoin tavoin. Tästä voidaan johtaa myös viranomaisen mielivallan kielto.⁵ Julkisen vallan on turvattava näiden perusoikeuksien toteutuminen (PL 22 §).

Vero-oikeuden keskeisin periaate eli legaliteettiperiaate näkyy verotuksessa eri tavoin. Se näkyy veronormien säätämisessä, soveltamistoiminnassa ja oikeussäännösten sisällön selvittämisessä eli tulkinnassa. Veronormien säätämisen osalta kyse on siitä, että lakiin on sisällytettävä säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruuden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta (PL 81.1 §). Kyseisistä asioista täytyy säätää lailla, ja näin ollen säännös asettaa verolaille tietyt minimivaatimukset. Verotuksen tulee periaatteen mukaan perustua lakiin. Koska veron olennaisille osille on löydettävä välitön tuki verolajeista, soveltamistoiminnassa ei voida konstituoida veroa.⁶ Laintulkinnassa legaliteettiperiaate vaatii formaalia sitoutumista lain sanamuotoon, jota ei voida ilman erityisiä syitä

³ Ks. Knuutinen, 2015, s. 818. Verotusta koskeville laeille on siksi asetettu tiukemmat sisällölliset vaatimukset kuin tavallisille laeille. Ks. myös HE 1/1998 vp s. 134–135.

⁴ Knuutinen, 2014, s. 801. Ks. myös kyseisen sivun alaviite 7. Kyse on hallinto-oikeudellisesta luottamuksensuojaperiaatteesta, joka ei ole täysin sama kuin vero-oikeudellinen luottamuksensuojaperiaate.

⁵ Pikkujämsä, 2001, s. 38–39.

⁶ Toisaalta perustuslaki mahdollistaa lainsäädäntövallan siirtämisen tietyin rajoitetuin edellytyksin (PL 80 §).

ylittää.⁷ Lakisidonnaisuutta voidaan pitää veropäätösten ennustettavuutta ja yhdenmukaisuutta turvaavavana tekijänä.⁸

Legaliteettiperiaatteen yksi keskeisistä tehtävistä on verokohtelun oikeusvarmuuden edistäminen.⁹ Oikeusvarmuuden voidaan katsoa olevan myös yksi hyvältä verojärjestelmältä vaadittavista ominaisuuksista.¹⁰ Vero-oikeudelliseen ratkaisutoimintaan kohdistuvat normatiiviset odotukset voidaan jakaa ratkaisujen yhdenmukaisuuden ja ennustettavuuden vaatimuksiin. Edellisen voidaan katsoa ilmentävän oikeudenmukaisuuden ja jälkimmäisen oikeusvarmuuden ideaa. Ennustettavuuteen eli oikeusvarmuuteen liittyvässä odotuksessa on ratkaisutoiminnan osalta kyse siitä, että verovelvollisen tulee voida ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset. Yhdenmukaisuus jakautuu edelleen negatiiviseen ja positiiviseen ulottuvuuteen. Negatiivinen ulottuvuus sisältää vaatimuksen verovelvollisten syrjinnän kiellosta ja objektiivisesta lain soveltamisesta. Positiivinen ulottuvuus edellyttää, että samanlaisia tapauksia arvostellaan oikeudellisesti samalla tavalla.¹¹ Erityisesti ennustettavuuden kautta legaliteettiperiaatteen muodostuu yhteys myös luottamuksensuojaperiaatteeseen.¹² Toisaalta legaliteettiperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen suhteen eroavaisuuksia näyttäisi ratkaisutoiminnassa

⁷ Wikström, 2006, s. 19–23. Tikka pitää formalismin vastakohtana realismia, joka painottaa sanamuotoa joustavampaa verolakien tulkintatapaa, ks. Tikka, 1972, s. 121–146. Kuitenkin vrt. Wikström, 2006, s. 23–24.

⁸ Soikkeli, 2003, s. 1.

⁹ Knuutinen, 2014, s. 801. Oikeusvarmuudelle on oikeudellisessa kirjallisuudessa annettu toisistaan hieman poikkeavia merkityssisältöjä, ks. esim. Tikka, 1972; Pikkujämsä, 2001; Soikkeli, 2003; Knuutinen, 2014. Joka tapauksessa voidaan mielestäni perustellusti väittää, että ratkaisutoiminnan osalta oikeusvarmuudessa on kyse erityisesti siitä, että verovelvollisen tulee voida ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset. Tikan terminologiaa käyttäen oikeusvarmuuden ajatuksessa on kyse ennustettavuudesta.

¹⁰ Ks. Knuutinen, 2015, 816. Knuutinen toteaa, että hyvän verojärjestelmän kriteerit voidaan tiivistää oikeusvarmuuden lisäksi oikeudenmukaisuuteen ja tehokkuuteen. Perinteisten kriteerien mukaan verojärjestelmän tulee olla tehokas, oikeudenmukainen, yksinkertainen ja hallinnollisesti toimiva. Näistä kriteereistä tarkemmin ks. Myrsky, 2013, s. 131–145. Oikeusvarmuutta koskevassa vero-oikeudellisessa keskustelussa vallitsee yksimielisyys siitä, että verovelvollisen oikeusvarmuuden odotukset ovat oikeutettuja, ks. Pikkujämsä, 2001, s. 102 ja sivun alaviite 122.

¹¹ Tikka, 1972, s. 81–84. Ks. myös Brusiin, 1938, s. 68–69.

¹² Pikkujämsä, 2001, s. 160. Ks. myös Soikkeli, 2003, s. 39, 215.

olevan erityisesti sen osalta, miten periaatteet toteuttavat yhdenmukaisuuden vaatimusta.¹³

Legaliteettiperiaatteen edistämää ennustettavuutta ei voida verotuksessa kuitenkaan saavuttaa täydellisesti. Verolait ovat epätäydellisiä ja yksittäiset säännökset ovat useasti tulkinnanvaraisia. Nämä seikat lisäävät verokohtelun epävarmuutta ja tulkinnanvaraisuutta, jolloin verovelvollinen ei välttämättä kykene ennakoimaan taloudellisen toimenpiteen veroseuraamuksia. Mitä tarkkarajaisempia verotusta koskevat oikeussäännökset ovat, sitä vähemmän tulkintaongelmia muodostuu.¹⁴ Yksi mahdollisuus tällaisessa tilanteessa on se, että verovelvollinen hakee ennakkoratkaisua joko Verohallinnolta (VML 84 §) tai keskusverolautakunnalta (VML 85 §). Toisaalta ennakkoratkaisun hakeminen ei ole aina mahdollista ja siihenkin liittyy ongelmia.¹⁵ Tulkinnanvaraisissa asioissa verovelvollisen on mahdollista tietyin edellytyksin saada luottamuksensuojaa. Luottamuksensuojaperiaatetta koskevan VML 26.2 §:n mukaan:¹⁶

”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseuraamusten perintä ja veronkorotuksen määrääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.”

¹³ Knuutinen, 2015, s. 816–817, 821. Knuutinen toteaa, että legaliteettiperiaate voi muodollista yhdenvertaisuutta toteuttaessa laiminlyödä materiaalista yhdenvertaisuutta. Verotuksessa yhdenvertaisuus on tyypillisesti pikemminkin muodollista kuin materiaalista. Yhdenvertaisuudesta ja yhdenmukaisuudesta ks. Soikkeli, 2003, s. 37–40. Yhdenmukaisuus on ollut myös Verohallinnon organisaatiouudistusten perusteena, ks. Lindgren, 2010.

¹⁴ Ks. Määttä, 2013. Aarnio tuo esille, että Suomen voimassa olevista oikeussäännöksistä saadaan informaatiota lakitekstin avulla. Laki on tästä näkökulmasta kielen tason asia, ja oikeusnormi tämän ilmauksen merkityssisältö. Yksi ja sama lakiteksti voi ilmaista useamman kuin yhden vaihtoehtoisen normin. Tässä tilanteessa laki on tulkinnanvarainen, ks. Aarnio, 2006, s. 107.

¹⁵ Ks. Myrsky & Rabinä, 2011, s. 33–35.

¹⁶ Ks. lähes identtinen luottamuksensuojaa koskeva säännös OVML 6 §.

Verovelvollisen tulee luottamuksensuojaa saadakseen toimia tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeen tai käytännön mukaisesti. Luottamuksensuojaperiaatteella on merkitystä ratkaisutoiminnan ennustettavuuden edistämässä.¹⁷ Luottamuksensuojaperiaate (VML 26.2 §) voi periaatteessa tarkoittaa sitä, että objektiivisesti katsottava oikea verotusta koskeva ratkaisu syrjäytetään.¹⁸ Jos luottamuksensuojan ensimmäisessä virkkeessä olevat soveltamisedellytykset ovat täyttyneet, niin asia pääsääntöisesti ratkaistaan verovelvollisen eduksi. Erityiset syyt ovat tulleet kyseen erittäin harvoin.¹⁹

Luottamuksensuojaperiaate on yksi verotuksessa noudatettavista yleisistä periaatteista, joista on säädetty VML 26 §:ssä. Verotuksessa tulee VML 26 §:ssä säädettyjen yleisten periaatteiden lisäksi huomioida hallinnon oikeusperiaatteet ja hyvän hallinnon perusteet (HL 6–10 §). Luottamuksensuojaperiaatteen säätämällä osaksi verotusmenettelylakia haluttiin parantaa yksityisten oikeusturvaa, ja erityisesti pyrittiin lisäämään verotuksen ennakoitavuutta.²⁰ Koska luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen voi suojata väärän laintulkintakannanoton pysyvyyttä, luottamuksensuojaperiaate voi loukata verovelvollisten välistä yhdenmukaisuutta.²¹ Toisaalta luottamuksensuojan soveltamisedellytysten täyttymiselle on asetettu tiukat reunaehdot.²²

¹⁷ Ks. Knuutinen, 2015, s. 816. On tärkeää ottaa huomioon se, ettei täydellistä oikeusvarmuutta voitane saavuttaa.

¹⁸ Knuutinen, 2014, s. 816–817. Objektiivisesti katsottava oikea ratkaisu sivuutetaan, jollei asiassa vallitse säännöksessä mainitut erityiset syyt. Jos luottamuksen suojaamisen estää erityiset syyt, niin verovelvolliselle voidaan kohtuusharkinnan perusteella jättää määräämättä seuraamukset joko kokonaan tai osittain.

¹⁹ Puronen, 2009, s. 483; Rabinä ja muut, 2017, s. 57–58. Samoin todetaan myös Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa, ks. Verohallinto, 2019. Soikkeli katsoo, että sovellettaessa luottamuksensuojaperiaatetta yhdenvertaisuutta tulisi arvioida nimenomaan taloudellisen yhdenmukaisuuden perusteella, Ks. Soikkeli, 2003, s. 46–47.

²⁰ HE 53/1998 vp s. 2. Knuutinen katsoo, että käytännössä oikeusvarmuus, ennustettavuus ja ennakoitavuus usein samaistetaan, vaikka erojakin on käsitteiden välille tehty, ks. Knuutinen, 2014, s. 800. Tässä tutkielmassa käytetään pääasiassa termiä ennustettavuus, jolla tarkoitetaan nimenomaan ratkaisutoimintaan kohdistuvaa vaatimusta. Edellä mainitut termit ovat pitkälti toistensa synonyymejä. Tämän tutkielman kontekstissa ei ole tarpeellista tehdä niiden välille erottelua.

²¹ Ks. Knuutinen, 2014, s. 807. Luottamuksensuoja hahmottuu verovelvollisten välisen horisontaalisuhteen lisäksi vertikaalisesti suhteessa julkista intressiä vastaan. Näin on etenkin silloin, kun luottamuksensuojaa tarkastellaan hallinto-oikeudellisena periaatteena, ks. Mäenpää, 2008, s. 76.

²² Määttä, 2014, s. 58. Luottamuksensuojan soveltamistilanteet ovat hyvin tapauskohtaisia, ks. Puronen, 2010, s. 127. Luottamuksensuojan soveltamisesta hallinto-oikeudessa ja KHO:ssa, ks. Mikkilä & Rabinä, 2017.

1.2 Tutkimusmetodi ja aineisto

Oikeustieteellä tarkoitetaan kohteensa mukaisesti sitä, että se on tiedettä oikeudesta. Oikeusdogmaattisessa tutkimuksessa tulkitaan niitä sääntöjä, jotka kuuluvat voimassa olevaan oikeusjärjestykseen. Siinä myös jäsennetään, eli systematisoidaan voimassa olevaa oikeutta. Oikeustieteen metodi ei ole luonteeltaan kovien tieteiden tapainen mekaaninen laskusääntö, vaan pikemminkin näkökulma oikeuteen. Käytännön kannalta oikeusdogmatiikkaa eli lainoppia voidaan pitää oikeustieteen tärkeimpänä alana, ja tehtävänsä puolesta sen voidaan katsoa olevan osa yhteiskuntatieteitä.²³ Tämä tutkielma on oikeustieteellinen tutkimus, jossa sitoudutaan lainoppiin. Tutkielmaa varten on kuitenkin otettu näkökulma, jossa empiirinen tutkimusote on oikeusdogmaattista metodologiaa täydentävä menetelmä. Perinteistä lainoppia se ei kuitenkaan korvaa.²⁴

Oikeuslähdeoppi on oikeustieteellisen argumentaation kulmakivi, jolla erotetaan juridinen ei-juridisesta. Oikeuslähteeksi voidaan luonnehtia sellaiset perustelut, joiden nojalla ratkaisu tai oikeustieteellinen kannanotto löydetään tai oikeutetaan. Esimerkiksi laki on oikeuslähde, ja lakiteksti siitä kertova informaatiolähde.²⁵ Lakitekstin kielen ilmaisuilla voi olla eri merkityssisältöjä, ja jokainen lakitekstin merkityksistä määrittää jonkin oikeudellisen normin.²⁶ Oikeuslähteistä tulee erottaa argumentit, joita voidaan käyttää argumentoinnissa oikeuslähteiden lisäksi. Esimerkkeinä voidaan nostaa analogia ja e contrario –argumentit, jotka ovat yleisiä tapoja justifioida jokin oikeudellinen tulkinta.²⁷ Legali-

²³ Aarnio, 2006, s. 237–245. Oikeusdogmatiikan taustaoletuksista ja kritiikistä, ks. Husa, 1995, s. 133–149. Tieteenfilosofisessa kirjallisuudessa dogmatiikka on liitetty jopa sääntöjen sokeaan seuraamiseen, ks. Husa, 1995, s. 134. Toisaalta Aarnion mukaan oikeusdogmatiikassakin väittämiä tulee voida kontrolloida tieteellisesti hyväksyttävillä keinoilla. Oikeusdogmatiikka on eräs yhteiskunnallisen käytännön muoto, jonka olemisen ehdot ovat kiinni sen tyydyttämässä tiedonintressissä, ks. Aarnio, 2006, s. 235–236.

²⁴ Ks. Husa, 1995, s. 128–129.

²⁵ Aarnio, 2006, s. 283, 287, 289. Samaa periaatetta noudattaen oikeuslähde on ennakkoratkaisu, ja sitä koskeva tietokanta on informaatiolähde.

²⁶ Aarnio, 1989, s. 161. Tulkinnasta ja tulkinnanvaraisuudesta, ks. Aarnio, 1989, s. 160–173.

²⁷ Aarnio, 2006, s. 287–292.

teettiperiaatteen voidaan katsoa edellyttävän verolain tulkinnassa sitä, että lähtökohtaisesti käytetään *e contrario*- eli supistavaa, sanamuodon mukaista tulkintaa. Laajentava- eli analogiatulkinnan voidaan siis lähtökohtaisesti katsoa olevan kiellettyä.²⁸ Vastakohtaispäätelmän (*e contrario*) mukaan tekstiä ei ole mahdollista ulottaa tapaukseen, jos tapaus ei kuulu lakitekstin nimenomaisesti ilmoittamaan soveltamisalaan.²⁹

Velvoittavuudeltaan oikeuslähteet voidaan klassisen jaottelun mukaan jakaa vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin. Jos lainsoveltaja sivuuttaa vahvasti velvoittavan oikeuslähteen, niin soveltajalle seuraa rangaistus virkavirheestä.³⁰ Vahvasti velvoittavien oikeuslähteiden joukkoon kuuluu perinteisen näkemyksen mukaan laki ja maantapa. Heikosti velvoittavien ja sallittujen oikeuslähteiden sivuuttamisesta ei seuraa rangaistusta. Toisaalta jos heikosti velvoittava oikeuslähde sivuutetaan, lainsoveltajan päätös todennäköisesti muuttuu ylemmässä oikeusasteessa. Sallittuja oikeuslähteitä ei voida käyttää yksinään oikeudellisen ratkaisun perusteena, mutta niiden tehtävänä on vahvistavaa argumentaatiota.³¹ Legaliteettiperiaatteesta johtuen vero-oikeudessa erityisen vahvassa asemassa on laki ja laintulkinnassa lain sanamuoto. Heikosti velvoittavia oikeuslähteitä ovat lainsäätäjän tarkoitus ja tuomioistuinratkaisusta etenkin

²⁸ Ks. Juusela, 2018, s. 449–450. Juusela argumentoi, että verosäännöksiä tulee tulkita perustuslain legaliteettiperiaatteen edellyttämällä tavalla. Juusela käyttää termiä ”perustuslainmukainen laintulkinta”. Kiinnostavan vertailukohteen vero-oikeudelliselle legaliteettiperiaatteelle muodostaa vahvemmin muotoiltu ja ehdottomampi rikosoikeudellinen legaliteettiperiaate (PL 8 §), ks. Knuutinen, 2015, s. 814–816. Vero-oikeuden ja rikosoikeuden analogiakieltoa koskevasta keskustelusta tarkemmin, ks. Pikkujämsä, 2001, s. 105–110. Rikosoikeudessa voidaan katsoa vallitsevan analogiakielto. Vaikka vero-oikeus tarkoittaakin rikosoikeuden tavoin yhteiskunnan puuttumista yksityisen vapauspiiriin, verotukseen ei liity yhtä voimakasta yhteiskunnallista paheksuntaa kuin rikosoikeudellisten sanktioiden asettamiseen. Pikkujämsä katsoo, että tulkinta-asenteen tulisi olla samaan suuntaan menevä kuin rikosoikeudessa, muttei välttämättä yhtä tiukka. Pitäytyminen supistavassa tulkinnassa ei Knuutisen mukaan tarkoita sitä, että muita toissijaisia lähteitä ei voisi säännösten tulkinnassa hyödyntää, ks. Knuutinen, 2015, s. 823. Ks. laintulkintaopillisista säännöistä tarkemmin Klami, 1979a, s. 34–35.

²⁹ Aarnio, 1989, s. 247.

³⁰ Aarnio, 1989, 220–221. Toisaalta Siltala katsoo, että tuomariin kohdennettavissa oleva virkavirheseuraamus ei voi olla lainsäädännön oikeudellisen velvoittavuuden itsenäisesti perusteltava syy. Lainsäädännön velvoittavuus perustuu Siltalan mukaan Suomen oikeuden institutionaaliseen ja yhteisölliseen arvoperustaan, jonka taustalla vaikuttaa olennaisesti oikeusvaltioperiaate, ks. tarkemmin Siltala, 2004, s. 394–409. Virkamies sidotaan lakiin perustuslain tasolla seuraamuksen uhalla. (PL 118 §).

³¹ Oikeuslähteiden velvoittavuudesta tarkemmin ks. Aarnio, 1989, s. 220–221. On myös otettava huomioon oikeuslähteiden hierarkia. Suomen oikeusjärjestyksessä hierarkia on ylemmästä alimpaan: perustuslaki, laki, asetus, valtioneuvoston ja ministeriön päätös jne., ks. Klami, 1979a, s. 23–24. Ylempitasoinen sääntö syrjäyttää hierarkiassa alemptasoisien säännösten, eli *lex superior derogat legi inferiori*,

korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut. Sallittuihin oikeuslähteisiin kuuluvat muun muassa oikeustiede, oikeusperiaatteet ja seuraamusargumentit. Oikeusperiaatteet esimerkiksi antavat suuntaviivoja tietyn tulkintasuosituksen puolesta ja niille on ominaista punnintaulottuvuus. Seuraamusargumentit koskevat argumentteja, joiden perusteella pohditaan eri tulkintavaihtojen seurauksia.³² Tämän tutkimuksen kannalta oleellisinta lähdemateriaalia on kansallinen lainsäädäntö, lain esityöt, korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut, oikeudelliset väitöskirjat ja oikeustieteelliset artikkelit.³³

Tässä tutkimuksessa erityisen tärkeä merkitys on prejudikaateilla. Tämä on perusteltua siksi, että prejudikaattien eli ennakkopäätösten tosiasiallinen sitovuus on vero-oikeudessa merkittävä.³⁴ Vero-oikeudessa usein vasta lainsäädäntö yhdessä ennakkopäätösten kanssa antaa kokonaiskuvan voimassa olevasta oikeudesta. Toisaalta vero-oikeus sisältää paljon in casu –tyyppisiä ennakkopäätöksiä, jolloin ratkaisu on korostuneen taustakohtainen.³⁵ Tällöin ennakkoratkaisu ei anna kovinkaan paljoa ohjausinformaatiota tulevan lainkäytön varalle.³⁶ Prejudikaattien laajaa hyödyntämistä voidaan perustella myös sillä, että esimerkiksi luottamuksensuojaa koskevan säännöksen sisältöä ei voida määrittää pelkästään säännöksen sanamuodon perusteella. Näin on usein myös legaliteettiperiaatteen osalta. Jotta periaatteiden suhteesta saadaan tarkempi kuva, niin on perusteltua antaa merkitystä prejudikaateille.³⁷ Oikeustapauksien analyysin taustalla

³² Määttä, 2014, s. 13–22. Toisaalta vahvoin oikeuslähteisiin tulee lukea mukaan myös kansallisen oikeuden ulkopuoliset normistot, kuten EU-oikeuden sitovat osat ja EU-tuomioistuimen tietyt prejudikaatit, ks. Aarnio, 2006, s. 292–293. Lisäksi vaikka korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut ovat ainoastaan heikosti velvoittavia oikeuslähteitä, on niillä verotuksessa tosiasiallisesti huomattava merkitys, ks. Myrsky, 2012, s. 264.

³³ Lain esitöistä merkitystä on hallituksen esitysten ohella etenkin valtiovarainvaliokunnan verojaostolla ja perustuslakivaliokunnalla, ks. Myrsky, 2014b. Koska esimerkiksi hallituksen esityksessä HE 53/1998 vp. viitataan verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistioon, on kyseiselle muistiolle annettava merkitystä.

³⁴ Myrsky, 2011a, s. 6–8. Vero-oikeus voidaan katsoa prejudikaattikeskeiseksi oikeudenalaksi, ks. Myrsky, 2012, s. 255–257, 264. Ross katsoi oikeusnormien eroavan muista sosiaalisista normeista muun muassa siinä, että oikeusnormeja vastaava oikeusilmiö reaali maailmassa on tuomioistuimissa tapahtuva oikeudenkäyttö, ks. Helin, 1988, s. 163. Ylipäänsä skandinaavisesta oikeusrealismista ks. Helin, 1988. Rossiin kohdistuvasta kritiikistä ks. Aarnio, 2006, s. 149–167.

³⁵ Ks. Myrsky, 2012, s. 255–257. Toisaalta ennakkopäätösten merkityksen yliarviointi voi johtaa asenteseen, jota Aarnio nimittää tapauspositivismiksi. Siinä ennakkopäätösten voimaan uskotaan samanasteisesti kuin lakipositivismissa lain kirjaimeen, ks. Aarnio, 1989, s. 232–235; Aarnio, 2006, s. 127–134. Tapauskohtaisuus korostuu esimerkiksi luottamuksensuojaperiaatetta koskevassa oikeuskäytännössä.

³⁶ Ks. Aarnio, 2011, s. 73.

³⁷ Ks. myös Tikka, 1983, s. 1081, 1086.

vallitsevana tiedonintressinä on se, mitä oikeuskäytännössä noudatetaan sääntönä. Oikeustapauksilla on kaiken kaikkiaan keskeinen asema esitettäessä lauseita siitä, mikä on voimassa olevaa oikeutta. Näin on asian laita riippumatta siitä, ovatko lauseet tietoteoreettiselta asemaltaan empiirisesti kontrolloitavia ennusteita tai normatiivisten argumenttien perusteella justifyoituja suosituksia.³⁸

Oikeusperiaatteiden sijoittaminen osaksi sallittuja oikeuslähteitä on tietyllä tavalla ongelmallista. Yksittäisen periaatteen laintasoinen vahvistaminen tarkoittaa oikeuslähdeopin näkökulmasta käytännössä sitä, että periaatetta tulisi pitää vahvasti velvoittavana oikeusperiaatteena. On perusteltua vetää se johtopäätös, että oikeusperiaatteen asema oikeuslähteenä riippuu siitä, saako oikeusperiaate institutionaalista tukea. Lainsoveltamisen tasolla oikeudelliset säännöt ja periaatteet eroavat toisistaan ratkaisulogiikan osalta. Oikeussäännöt joko soveltuvat yksittäisessä tapauksessa tai sitten ne eivät sovellu. Oikeusperiaatteet puolestaan soveltuvat enemmän-tai-vähemmän -tyyppisesti niin, että kahden periaatteen välinen ristiriita ratkaistaan tapauskohtaisella punninnalla. Yksi periaatteista painaa tosiasioiden valossa toista enemmän. Periaatteilta edellytetään joka tapauksessa riittävää institutionaalista tukea, jotta ne olisivat esimerkiksi vahvasti tai heikosti velvoittavia. Muussa tapauksessa oikeusperiaate kuuluu sallittujen oikeuslähteiden joukkoon.³⁹

VML 26.2 §:ssä säädetyn luottamuksensuojaperiaatteen normiluonne ei ole yllä mainitun valossa yksiselitteinen. VML 26.2 §:n esitöissä todetaan, että kyse on ensinnäkin luottamusperiaatteesta eli oikeusperiaatteesta.⁴⁰ Toisaalta VML 26.2 §:n alussa on mainittu tietyt täsmälliset soveltamisedellytykset luottamuksensuojan saamiseksi, jotka joko täyttyvät tai eivät täyty. Säännöksessä mainitaan soveltamisedellytysten jälkeen, että asia on

³⁸ Ks. Klami, 1979b, s. 6–7.

³⁹ Knuutinen, 2014, s. 814–815. Säännöistä ja periaatteista tarkemmin ks. Aarnio, 1989, s. 78–80. Oikeusperiaatteen institutionaalinen tuki tarkoittaa sitä, että se on säädetty osaksi lainsäädäntöä tai se on annettu lainkäytössä, ks. tarkemmin Aarnio, 2006, s. 305–306. Oikeuskäytännössä annettu oikeusperiaate on velvoittavuudeltaan heikosti velvoittava.

⁴⁰ HE 53/1998 vp s. 2. Luottamuksensuojaperiaatteesta puhutaan myös luottamusperiaatteena, ks. HE 53/1998 vp s. 17.

ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Tässä vaiheessa säännös saa oikeusperiaatetta muistuttavan luonteen, jolloin säännöstä tulee punnita suhteessa muihin periaatteisiin. Koska luottamuksensuojan estävän syyn tulee olla erityinen, luottamuksensuoja on punnintatilanteessa vahva periaate. Jos vero maksuunpannaan, voidaan veron maksuunpanon liitännäisseuraamukset jättää kuitenkin kokonaan tai osittain perimättä, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Säännöksen soveltamisessa voidaan tehdä vielä siis kohtuusharkinta.⁴¹

Kokoavasti voidaan todeta luottamuksensuojaperiaatteen luonteesta seuraavaa. Luottamuksensuojaperiaatetta ei voida pitää puhtaasti oikeussääntönä. Toisaalta sitä ei voida pitää yksinomaan oikeusperiaatteenakaan. Edellä mainittujen seikkojen valossa luottamuksensuojaperiaatetta voidaan perustellusti pitää eräänlaisena hybridinormina. Se on samaan aikaan sekä oikeussääntö että oikeusperiaate. Säännöksen soveltamisessa on ikään kuin 3 mahdollista vaihetta. Ensin tutkitaan soveltamisedellytykset, jotka joko täyttyvät tai eivät täyty oikeussäännön tavoin. Jos soveltamisedellytykset täyttyvät, niin luottamuksensuoja on syntynyt. Sitten siirrytään toiseen vaiheeseen. Luottamuksensuojaperiaatteesta tulee tässä vaiheessa vahva oikeusperiaate, jota voidaan jättää soveltamatta vain erityisistä syistä. Jos erityiset syyt estävät luottamuksensuojan antamisen, siirrytään kolmanteen vaiheeseen, jossa tehdään vielä kohtuusharkinta.⁴²

1.3 Tutkimustavoite, aiheen rajausta ja tutkimuksen eteneminen

Oikeusjärjestyksen lohkot voidaan perusrakenteiltaan jakaa julkisoikeuteen ja yksityisoikeuteen. Julkisoikeudessa on kyse julkisen vallan käytöstä, jossa oikeussuhteet ovat la-

⁴¹ Knuutinen, 2014, s. 815–816.

⁴² Ks. tarkemmin Knuutinen, 2014, s. 816. Kuitenkin vrt. Soikkeli, 2003, s. 216–217. Soikkeli näkee, että luottamuksensuojaperiaate on yksinomaan oikeusperiaate. Mielestäni tähän näkemykseen voidaan suhtautua kriittisesti etenkin edellä mainitun valossa.

kiin perustuvia. Tämä korostuu erityisesti vero-oikeuden alalla. Vero-oikeus on osa finanssioikeutta, joka puolestaan on osa julkisoikeutta. Yksityisoikeuden lohkolle ominaista on puolestaan yksityisten välinen autonomia, jota ilmentää erityisesti sopimusvapaus. Systematisoin vero-oikeuden oikeudenalana tässä tutkielmassa niin, että se on jaettu edelleen muodolliseen ja aineelliseen vero-oikeuteen. Tutkielma kuuluu aineellisen vero-oikeuden sijasta pikemminkin muodolliseen. Muodollisessa vero-oikeudessa on kyse sellaisista lainsäädännön normeista, jotka koskevat verotuksen toimittamista, muutoksenhakua verotukseen sekä verovelvollisten, veroviranomaisten sekä veronsaajien oikeuksia ja velvollisuuksia verotuksessa. Toisaalta aineellisillakin seikoilla on tutkimuksen kannalta merkitystä, koska niissä on kyse verolainsäädännön normeista, jotka sääntelevät verovelvollisuutta, veron kohteen määrittämistä ja veron laskemista.⁴³ Vaikka luottamuksensuoja liittyy verotusmenettelyyn, verovelvollisen luottamuksensuojan saaminen vaikuttaa esimerkiksi siihen, paljonko veron suuruus on yksittäisessä asiassa. Tulee lisäksi ottaa huomioon, että tutkielmassa tutkitaan kahta vero-oikeudessa vaikuttavaa menettelyperiaatetta. Kyseiset periaatteet voidaan sijoittaa osaksi vero-oikeuden teoreettisia yleisiä oppeja, joten tutkielmassa on myös oikeusteoreettisia piirteitä. Periaatteilla hahmotetaan osapuolten oikeusasemaa verovelkasuhteessa. Periaatteiden avulla voidaan hahmottaa tässä suhteessa tapahtuvien muutosten yleisiä piirteitä.⁴⁴

Tutkielman tavoitteena on vastata seuraavaan tutkimuskysymykseen – mikä on luottamuksensuojaperiaatteen suhde legaliteettiperiaatteeseen erityisesti ratkaisutoimintaan kohdistuvien ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden vaatimusten näkökulmasta? Suhteen selvittämiseksi tarkastellaan erityisesti sitä, miten periaatteet näkyvät vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa. Tämän selvittämiseksi tärkeitä ovat esimerkiksi KHO:n ennakkoratkaisut. Legaliteettiperiaatteen voidaan perustellusti katsoa vahvistavan verotuksen ennustettavuutta ja samalla myös yhdenmukaisuutta. Yksiselitteiset ja täsmälliset

⁴³ Wikström, 2006, s. 1. Ks. sisällöllisen ja muodollisen vero-oikeuden välisestä erottelusta tarkemmin Myrsky & Rabinä, 2011, s. 1–2.

⁴⁴ Wikström, 2006, s. 114–119.

oikeussäännökset ovat lainsäädännön tasolla keinoja edistää ennustettavuutta eli oikeusvarmuutta. Toisaalta ennustettavuuden takeena ei voi olla pelkät oikeussäännökset, jos ne ovat tulkinnanvaraisia ja avoimia.⁴⁵ Tulkinnanvaraisia tilanteita varten lainsäätäjä on säätänyt verovelvollisen oikeusturvan ja verokohtelun ennakkoinnin edistämiseksi luottamuksensuojaperiaatteen. Verovelvollisen luottamuksen suojaaminen merkitsee sitä, että toteutetaan ennustettavuutta yhdenmukaisuuden kustannuksella.⁴⁶

Tutkielma etenee seuraavasti. Tutkielman toisessa luvussa käsitellään legaliteettiperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen säädösperstua kansallisessa lainsäädännössä. Kolmannessa luvussa käsittelen legaliteettiperiaatetta, verolakien epätäydellisyyttä ja lopuksi ratkaisutoimintaan kohdistuvia ennustettavuuden sekä yhdenmukaisuuden vaatimuksia. Ensisijaisesti vero-oikeuden voisi legaliteettiperiaatteesta johtuen olettaa olevan tarkkarajaisten normien oikeudenala, mutta asia ei ole läheskään aina näin. Koska legaliteettiperiaatteen tarkoituksena on toteuttaa erityisesti ennustettavuutta ja samalla yhdenmukaisuuden vaatimusta, niin kyseiset ratkaisutoimintaan kohdistuvat vaatimukset ovat syytä käsitellä legaliteettiperiaatetta koskevan luvun yhteydessä. Neljännessä luvussa selvitetään oikeuskäytännön avulla, mikä on luottamuksensuojaperiaatetta koskevan säännöksen sisältö. Säännöksen soveltamisedellytykset käydään läpi yksi kerrallaan. Johtopäätöstä koskevassa luvussa selvitetään luottamuksensuojaperiaatteen suhde legaliteettiperiaatteeseen ratkaisutoiminnassa. Suhdetta tarkastellaan erityisesti ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden ratkaisutoimintaan kohdistuvien vaatimusten näkökulmasta. Näin saadaan vastaus asetettuun tutkimuskysymykseen. Samalla voidaan antaa ehdotus siitä, miten ratkaisutoimintaan kohdistuvat vaatimukset voitaisiin ottaa paremmin huomioon vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa. Tutkielman ulkopuolelle rajataan oma-aloitteiset verot, kuten arvonlisäverotus, ja niitä koskeva luottamuksensuojaperiaate (OVML 6 §). Kyseisten verojen osalta tulisi ottaa tarkemmin huomioon myös luottamuksensuojaperiaatteen EU-oikeudellinen ulottuvuus. Näitä teemoja tämä

⁴⁵ Ks. Soikkeli, 2003, s. 35, 39. Verotuksen yhdenmukaisuutta voidaan pitää ennustettavuuden edellytyksenä. Legaliteettiperiaatteen ja luottamuksensuojaperiaatteen välisestä suhteesta, ks. myös Soikkeli, 2003, s. 17.

⁴⁶ Soikkeli, 2003, s. 238.

tutkielma ei kuitenkaan käsittele.⁴⁷ Kiinnostus kohdistuu kahden periaatteen väliseen suhteeseen erityisesti ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden näkökulmasta.

⁴⁷ Vero-oikeutta on perinteisesti pidetty kansallisena oikeudenalana, jossa verotusvalta on pysynyt valtioiden käsissä. EU:ssa kansainvälistymiskehitys on kuitenkin synnyttänyt tarpeen harmonisoida verojärjestelmiä. Välittömän verotuksen osalta lainsäädäntötoimivalta on EU:n jäsenvaltioilla, mutta välillisen verotuksen osalta lainsäädäntötoimivalta on siirtynyt EU:n toimielimille. Toisaalta esimerkiksi välittömään verotukseen kuuluvaa yritysverotusta ja pääomatulojen verotusta on osittain integroitu direktiiveillä. Pisimmälle verotuksen harmonisoinnissa EU-tasolla ollaan edetty arvonlisäverotuksessa, ks. Wikström, 2006, s. 16–19, 38–51. Tästä esimerkkinä arvonlisäverotusta harmonisoiva yhteisestä arvonlisäverojarjestelmästä annettu direktiivi 2006/112/EY.

2 Legaliteettiperiaate ja luottamuksensuojaperiaate kansallisessa lainsäädännössä

Legaliteettiperiaatteen juuret löytyvät Englannin kuninkaan vuonna 1215 hyväksymästä ja kuninkaanvaltaa rajoittavasta suuresta vapauskirjasta eli Magna Cartasta. Magna Cartan hyväksymisen jälkeen yksinvaltiass kuningas ei voinut yksin ja rajoittamattomasti päättää verotukseen liittyvistä kysymyksistä. Magna Cartaan yhdistetään usein ”No taxation without representation” -periaatteeseen, jota voidaan perustellusti pitää länsimaisen oikeusvaltioajattelun perusperiaatteena.⁴⁸ Esimerkiksi Suomen valtiojärjestys perustuu kansanvaltaisuus- ja oikeusvaltioperiaatteelle (PL 2 §). Valtiovalta Suomessa kuuluu kansanvaltaisuusperiaatteen mukaan kansalle, jota edustaa valtiopäiville kokoontunut eduskunta (2.1 §).⁴⁹ Verotuksen kannalta erittäin keskeinen on oikeusvaltioperiaate, jonka mukaan (2.3 §):

”Julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin, ja kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia.”

Säännöksessä ilmaistaan kaksi oikeusvaltioperiaatteen olennaista ainesosaa. Säännöksen ensimmäinen lause edellyttää, että julkisen vallan käyttäjällä tulee aina olla viime kädessä eduskunnan säätämään lakiin palautettavissa oleva toimivaltaperuste. Julkisen vallan käyttöön luetaan norminanto-, lainkäyttö- ja hallintopäätökset, joiden vaikutus ulottuu yksityisiin oikeussubjekteihin. Julkisen vallan käytön ydinalueeseen luetaan muun muassa verotus.⁵⁰ Oikeusvaltion perusideaan kuuluu myös, että laissa asetetut seuraamukset ovat riittävän täsmällisesti ja etukäteen kansalaisten tiedossa. Yksi oikeusvaltioajatuksen heijastuma on vero-oikeuteen muovautunut legaliteettiperiaate.⁵¹

⁴⁸ Äimä, 2011, s. 102–104; Knuutinen, 2015, s. 811–813.

⁴⁹ Ks. Knuutinen, 2015, s. 811–812, 817. Demokraattisissa yhteiskunnissa lakien säätäminen kuuluu joko parlamentin tai eduskunnan tehtäviin. Valtiollisten tehtävien jaosta ja parlamentarismista on säädetty PL 3 §:ssä. Suomessa lainsäädäntövaltaa käyttää eduskunta, hallitusvaltaa tasavallan presidentti sekä valtioneuvosto ja tuomiovaltaa riippumattomat tuomioistuimet. Valtioelinten välisen toimivaltakysymyksen taustalla on Montesquieu’n muotoilema ajatus vallan kolmijako-opista.

⁵⁰ HE 1/1998, vp s. 73–75.

⁵¹ Knuutinen, 2015, s. 811, 814.

Koska viranomaisen neuvoilta puuttuu hallintotoiminnassa oikeusvoimavaikutus, luottamuksensuojaperiaatteen voidaan katsoa kompensoivan tätä puutetta.⁵²

2.1 Legaliteettiperiaate kansallisessa lainsäädännössä

Legaliteettiperiaatteen ajatus vero-oikeudessa on se, että veroja voidaan määrätä maksettavaksi vain lain perusteella.⁵³ Legaliteettiperiaate eli korostetun laillisuuden periaate ja ajatus kansan itseverotusoikeudesta on vahvistettu valtion verotuksen osalta PL 81.1 §:ssä. Myös kunnilla on verotusoikeus, josta säädetään puolestaan PL 121.3 §:ssä. Lain säännösten tulisi legaliteettiperiaatteen mukaan olla sillä tavoin tarkkoja, että lakia soveltavien viranomaisten harkinta veroa määrättäessä olisi sidottua harkintaa. Vero voidaan vakiintuneen määritelmän mukaan määritellä rahasuoritukseksi, joka ei ole korvaus tai vastike julkisen vallan maksuvelvolliselle antamista eduista tai palveluista ja jolle on ominaista valtion menojen rahoittaminen.⁵⁴ Legaliteettiperiaate asettaa verolaille minimivaatimuksen, joten ainakin säännöksen mainitsemista asioista on säädettävä lailla. Minimivaatimusten osalta päätöksentekoa ei ole mahdollista delegoida siten, että päätöksenteko tapahtuisi lakia alemmantasoisilla normeilla. Kyse on delegointikiellosta.⁵⁵

Legaliteettiperiaate korostaa kansanedustuslaitoksen keskeistä asemaa.⁵⁶ Lainsäädäntövaltaa on kuitenkin mahdollista delegoida tietyin edellytyksin alemmalle tasolle. Perustuslain tasolla lainsäädäntövallan siirtämisestä ja asetuksen antamisesta säädetään PL 80 §:ssä. Tällaisen valtuutuksen tulee kuitenkin olla soveltamisalaltaan täsmällisesti rajattu (PL 80.2 §). Valtuuden kattamat asiat on määriteltävä tarkasti laissa, ja valtuutus voidaan säätää vain erityisestä syystä. Erityisestä syystä on kyse silloin, kun kyse on teknisestä ja vähäisiä yksityiskohtia koskevasta sääntelystä. Tällaiseen valtuutukseen ei tule

⁵² Soikkeli, 2003, s. 214.

⁵³ Knuutinen, 2015, s. 811–812.

⁵⁴ HE 1/1998 vp s. 134. Tarkemmin verolakien säätämismenettelyyn ja sisältöön kohdistuvista perustuslain asettamista vaatimuksista, ks. Tikka, 1999.

⁵⁵ Wikström, 2006, s. 20.

⁵⁶ Wikström 2006, s. 116.

liittyä merkittävää harkintavallan käyttöä.⁵⁷ Kyse voi olla esimerkiksi täsmäntävistä määräyksistä, jotka koskevat tulon veronalaisuutta tai vähennyskelpoisuutta koskevia edellytyksiä. Tulon veronalaisuudesta tai menon vähennyskelpoisuudesta tulee kuitenkin säätää lakitasoisesti.⁵⁸

Legaliteettiperiaate ja oikeusvaltioperiaate kytkeytyvät myös yksityisten omaisuuden suojaamiseen. Perustuslaki turvaa jokaisen omaisuuden (PL 15.1 §). Yksityisen omaisuuden suojaamista voidaan perustellusti pitää yhtenä lainsäädännön ydintehtävistä. Omaisuuden suojasta voidaan johtaa myös konfiskatorisen verotuksen kielto.⁵⁹ Verotuksen konfiskatorisuudesta voidaan katsoa olevan kyse tilanteessa, jossa verotus nousisi niin korkeaksi, että veron kohde joutuisi myymään varallisuuttaan.⁶⁰ Omaisuudella tarkoitetaan käytännössä sellaisia varallisuusarvoisia etuja, joihin kuuluu esimerkiksi omistusoikeus. Omistusoikeus käsittää periaatteessa kaikki ne oikeudet, jotka eivät jollain erityisellä perusteella kuulu muulle kuin omistajalle tai ole erotettu omistusoikeudesta.⁶¹ Lähtökohtaisesti omaisuuden suojan ja verotusoikeuden välillä voidaan nähdä ristiriita, mutta perustuslain tasolla ongelmaa ei kuitenkaan ole. Molemmista nimittäin löytyy erilliset säännökset perustuslaissa.⁶²

Vero-oikeudessa legaliteettiperiaatteen yhteydessä merkitystä saa yllä mainittujen säännösten lisäksi säännös ihmisten yhdenvertaisuudesta lain edessä.⁶³ PL 6 §:ssä säädetään yhdenvertaisuudesta seuraavasti:

⁵⁷ HE 1/1998 vp s. 133. Esimerkiksi tuloverolakiin (1535/1992) sisältyy säännöksiä, jotka mahdollistavat norminantovaltuutuksen esimerkiksi Verohallinnolle tai valtiovarainministeriölle, ks. esim. TVL 64 §, TVL 71 §, TVL 73 § ja TVL 83 §.

⁵⁸ Wikström, 2006, s. 21.

⁵⁹ Knuutinen, 2015, s. 818–819. Konfiskatorisuuden osalta huomiota kiinnitetään veron kohteeksi joutuneen omien valintojen merkitykseen ja veron taannehtivuuteen. Lisäksi huomiota kiinnitetään siihen, onko kyse omaisuuden korvauksettomasta ottamisesta valtiolle. Veron konfiskatorisuutta ollaan arvioitu esim. KHO:n ratkaisussa KHO 1998:53.

⁶⁰ Ks. Pikkujämsä, 2001, s. 42.

⁶¹ HE 309/1993 vp s. 62.

⁶² Ks. Puronen, 1996, s. 350,

⁶³ Puronen, 2010, s. 85. Yhdenvertaisuus ei tarkoita samaa kuin yhdenmukaisuus. Yhdenmukaisuudella tarkoitetaan Purosen mukaan sitä, että samanlaiset asiat ratkaistaan aina samalla tavalla. Ks. myös Tikka, 1972.

”Ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Ketään saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vammaisuuden, mielipiteen, terveydentilan, vammaisuuden tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella.”

Se, että ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä, ilmentää vaatimusta samanlaisesta kohtelusta samanlaisissa tapauksissa. Vero-oikeudellisessa soveltamistoiminnassa ratkaisevana voidaan pitää muodollista yhdenvertaisuutta. Kahta tapausta ei kuitenkaan voida pitää oikeudellisesti samanlaisina, jos laki tekee tapausten välille eron. Verolain tulee kohdella muodollisista eroista huolimatta kaikkia niitä tapauksia samalla tavalla, jotka ansaitsevat tulla samalla tavoin kohdelluiksi.⁶⁴ Yhdenvertaisuus voidaan nähdä verotuksen toimittamisen keskeisenä tavoitteena, ja sillä on selkeä liittymäkohta verotuspäätösten ennustettavuuteen. Yhdenvertaisuus ei kuitenkaan tarkoita täysin samaa kuin yhdenmukaisuus. Yhdenmukaisuudessa korostuu muoto, muodollisuus ja kaavamaisuus, kun taas yhdenvertaisuudessa voidaan ottaa huomioon myös muut tapauksen olosuhteet.⁶⁵ Vaikka ne eivät tarkoita täysin samaa asiaa, yhdenvertaisuus asettaa myös vaatimuksen verorasituksen tasaisesta jakautumisesta verovelvollisten kesken. Erilaisissa olosuhteissa olevia verovelvollisia voidaan kuitenkin kohdella eri tavoin.⁶⁶ Esimerkkinä tästä voidaan nähdä luottamuksensuojaa koskeva periaate, joka rikkoo verovelvollisten välistä yhdenmukaisuutta. Lainsäätäjä on halunnut korostaa verotuksen ennustettavuutta. Jos luottamuksensuoja rikkoo verovelvollisten välistä yhdenmukaisuutta liikaa, se voidaan ottaa huomioon luottamuksensuojan antamisen estävänä erityisenä syynä.

⁶⁴ Pikkujämsä, 2001, s. 39–41. Pikkujämsä katsoo, että viranomaisen näkökulmasta päätöksenteossa on kyse nimenomaan verorasituksen jakamisesta. Toisaalta hän katsoo, että verovelvollisen näkökulmasta korostuu ratkaisujen ennustettavuus. Verolain säätämisessä tulee muistaa lainsäätäjän vastuu.

⁶⁵ Puronen, 2010, s. 84–85. Vertaa vaatimusta verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta verotuksessa VML 26.2 §:ään. Yhdenmukaisuudesta ks. Tikka, 1972, s. 81–84.

⁶⁶ Nykänen, 2017, s. 231, 244.

2.2 Luottamuksensuojaperiaate kansallisessa lainsäädännössä

Luottamuksensuojaperiaatteen juuret ovat saksalaisessa vero-oikeudessa, jossa luottamuksensuojalla (Vertrauensschutz) on ollut merkittävä asema.⁶⁷ Luottamuksensuojaperiaate tuli osaksi suomalaista julkisoikeudellista keskustelua 1990-luvun alussa. Keskustelunavauksen katsotaan tapahtuneen Seppo Laakson toimesta, joka muotoili ajatuksen luottamuksensuojaperiaatteesta seuraavasti: viranomainen ei saa ilman erityistä toimivaltaperustetta muuttaa virheellistä edunsoovaa hallintopäätöstä asianosaisen vahingoksi. Tästä voidaan johtaa, että riskin hallintopäätöksessä olevasta virheestä kantaa viranomainen. On myös esitetty, että luottamuksensuojaperiaatteella olisi yhteys yksityisoikeudessa tunnettuun yleiseen kunniallisuuden vaatimukseen (Treu und glauben) ja sen lähi-ilmiöön eli lojaliteettiperiaatteeseen.⁶⁸ Joka tapauksessa luottamuksensuojainstituution perusteiden voidaan katsoa syntyneen jo 1960-luvulla KHO:n oikeuskäytännössä. Oikeuskäytännössä katsottiin jo tuolloin, että viranomaisen hyväksymän käytännön noudattaminen verovelvollisen ollessa vilpittömässä mielessä esti jälkiverotuksen.⁶⁹ Luottamuksensuojaa koskeva periaate oli olemassa siis pitkään ilman, että sitä oltiin säädetty lainsäädäntöön.⁷⁰

2.2.1 Perustuslaki ja hallintolaki

Perustuslain tasolla luottamuksensuojaperiaatteesta ei olla nimenomaisesti säädetty. Hallinto-oikeudellinen luottamuksensuojaperiaate on eräs hyvän hallinnon ilmentymä, joiden takeista perustuslaki vaatii säätämään tavallisen lain tasolla. PL 21.2 §:n mukaan:

⁶⁷ Ks. Äimä, 2011, s. 122–123. Taustalla on oppi perusteltujen odotusten suojaamisesta hallinnossa. Saksassa sovellettava luottamuksensuojaperiaate on vaikuttanut EU-oikeudessa sovellettavaan luottamuksensuojaan. Tähän ei kuitenkaan tässä tutkielmassa sen enempää syvennyttä. Luottamuksensuojasta eurooppalaisena oikeusperiaatteena tarkemmin, ks. Koillinen, 2012.

⁶⁸ Wikström, 2006, s. 32.

⁶⁹ Ks. Pikkujämsä, 2001, s. 158–159. Lojaliteettiperiaatteesta vero-oikeudessa ks. Ossa, 1994. Vaikka Pikkujämsä katsookin Ossan esittämän ajatuksen olevan karkea, niin verotuksen oikeusturvayöryhmä viittaa mietinnössään juuri Ossan esittämään ajatukseen, ks. VM, 1997, s. 16. On myös otettava huomioon, että termi ”jälkiverotus” on korvattu termillä ”verotuksen oikaisu” vuodelta 2006 toimitettavasta verotuksesta alkaen.

⁷⁰ Puronen, 2010, s. 93.

”Käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.”

Hyvän hallinnon perusteista säädetään tarkemmin hallintolaissa. Hallintolain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa ja oikeusturvaa hallintoasioissa sekä edistää palvelujen laatua ja tuloksellisuutta (HL 1 §). Suhteessa verotusmenettelyä koskeviin säännöksiin hallintolaki on kuitenkin toissijainen (HL 5.1 §). Ensisijaisesti verotuksessa noudatetaan siis verolainsäädännöstä löytyviä säännöksiä. Hallintolaki soveltuu verotuksessa toissijaisena yleislakina ja verotusta koskevia säännöksiä täydentävästi.⁷¹

Hallintolain 6–10 §:t sisältävät säännökset hyvän hallinnon perusteista. Hyvän hallinnon perusteet sisältävät hallinnon oikeusperiaatteet, palveluperiaatteen ja palvelun asianmukaisuuden, neuvonnan, hyvän kielenkäytön vaatimuksen ja viranomaisten välisen yhteistyön. Hyvää hallintoa koskevien säännösten tarkoituksena on asettaa tietty laadullinen lähtötaso viranomaistoiminnalle.⁷² Hyvää hallintoa koskevalla sääntelyllä pyritään siihen, että hallinnossa asioivia kohdellaan tasapuolisesti ja oikeudenmukaisesti. Hyvän hallinnon perusteet tulee huomioida kaikessa julkisen hallintotehtävän hoitamiseen liittyvässä toiminnassa.⁷³ HL 6 §:ssä säädetään hallinnon oikeusperiaatteista, jotka sisällytettiin osaksi hallintolakia vuonna 2003.⁷⁴ HL 6 §:n mukaan:

⁷¹ Myrsky, 2009, s. 355. Muita verotukseen sovellettavia lakeja ovat esimerkiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta annettu laki, kielilaki, määräaikalaki ja sähköisestä asioinnista viranomaistoiminnassa annettu laki. Ks. myös Wikström ja muut, 2015, s. 131–132. Itse verotus voidaan määritellä erityissäännellyksi hallintomenettelyksi. Koska verottaminen on hallintomenettelyä, siihen sovelletaan hallintoon liittyvää yleisnormistoa ja yleishallinto-oikeudellisia periaatteita. Luonteeltaan verotusta voidaan pitää massaluonteisena tietojenkäsittelynä. Massaluonteisessa hallintomenettelyssä voidaan erottaa oikeusturvan ja hallinnollisen tehokkuuden välinen ristiriita. Asiaa voidaan ajatella Wikströmin ja muiden mukaan seuraavasti: verotuksessa verovelvollisen näkökulmasta korostuu tarve oikeusturvalle, kun veroviranomaisen näkökulmasta korostuu puolestaan verotusmenettelyn fiskaalinen ulottuvuus. Ks. myös Tikka, 1972, s. 86

⁷² Ks. HE 72/2002 vp s. 54.

⁷³ Myrsky, 2009, s. 355–357 & 364. Luottamuksensuojaperiaatteen lisäksi erityisesti neuvontaa koskevalla HL 8 §:llä on merkitystä verotuksessa.

⁷⁴ Huomioi, että luottamuksensuojaperiaate (VML 26.2 §) säädettiin osaksi verotusmenettelylakia jo vuonna 1998.

”Viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Lisäksi viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.”

Säännökseen säädetyt hallinnon oikeusperiaatteet voidaan jakaa viiteen eri periaatteeseen: yhdenvertaisuusperiaatteeseen, tarkoitussidonnaisuuden periaatteeseen, puolueettomuusperiaatteeseen, suhteellisuusperiaatteeseen ja luottamuksensuojaperiaatteeseen. Verotuksessa noudatettavaan menettelyyn kohdistuu paljon viranomaisharkintaa sisältäviä säännöksiä, joiden soveltamista hyvän hallinnon oikeusperiaatteet rajoittavat. Verotusta hoitavan viranomaisen täytyy siis verotusta koskevaa asiaa käsiteltäessä huomioida hallintolakiin säädetyt hyvän hallinnon perusteet. Tämä koskee siis hallinnon oikeusperiaatteita ja muita hyvän hallinnon perusteita (HL 7–10 §). Verotusmenettelyssä hyvän hallinnon merkitys näkyy etenkin ylimpien laillisuusvalvojien antamissa ratkaisussa.⁷⁵ Vero-oikeudellisen luottamuksensuojaperiaatteen näkökulmasta merkittävä on myös neuvontaa koskeva säännös (HL 8 §).⁷⁶

Luottamuksensuojaperiaatteella tarkoitetaan hallinnon oikeusperiaatteena sitä, että viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Kyse on siitä, että yksityisten tulee tietyin perustelluin edellytyksin voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen, virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen. Kyse on loppujen lopuksi siitä, millä edellytyksillä yksityinen oikeussubjekti voi luottaa julkista valtaa käyttäen tehdyn päätöksen pysyvyyteen, ja millainen turva yksityisellä on viranomaisten toiminnan odottamattomia muutoksia vastaan. Hallinto-oikeudellisen luottamuksensuojaperiaatteen voidaan katsoa rajoittavan

⁷⁵ Myrsky, 2009, s. 362–364. Hallinto-oikeudellisista periaatteista tarkemmin, ks. Tähti, 1995. Eduskunnan oikeusasiamiehestä ylimpänä laillisuusvalvojana, ks. Myrsky, 2007. Oikeuskanslerista valvontaviranomaisena verotuksessa, ks. Myrsky, 2008.

⁷⁶ Tähän palataan luvussa 4.1.4.

edunsoovien päätösten peruuttamista taannehtivin vaikutuksin sekä päätösten muuttamista yksityiselle haitalliseen suuntaan.⁷⁷

Hallintolakiin säädetty luottamuksensuojaperiaate on rajattu koskemaan oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Suojaamisen kohteena olevat odotukset voidaan viime kädessä perustaa muun muassa lainsäädäntöön, yleisiin oikeusperiaatteisiin tai kansainvälisiin sopimuksiin. Jos yksityinen on kuitenkin tietoinen lainvastaisesta menettelystään tai oikeustilan muutos on ollut ennakoitavissa, niin yksityisen osapuolen odotukset eivät nauti luottamuksensuojaa. Suojaamisen arvoista luottamusta eivät synnytä myöskään viranomaisen lupaukset tai käsitykset. Kyse ei ole pelkistä taloudellisista odotuksista. Yleishallinto-oikeudellisen luottamuksensuojaperiaatteen arviointi perustuu viime kädessä tapauskohtaiseen arviointiin, jossa luottamusta punnitaan suhteessa julkiseen etuun. Luottamuksensuojaperiaate merkitsee tässä kontekstissa ennen muuta yksilön suojaa julkista valtaa vastaan.⁷⁸

Hallintolakiin säädetty luottamuksensuojaperiaate on muotoilultaan avoin.⁷⁹ Säännökseen ei ole säädetty täsmällisiä soveltamisedellytyksiä, joiden tulisi täytyä luottamuksensuojan syntymiseksi. Yleisenä hallinto-oikeudellisena periaatteena se kuitenkin ulottuu verotusmenettelyyn ja verotuksen hallintoon. HL 6 §:ssä säädetty luottamuksensuojaperiaate on mahdollista nähdä siten, että kyse on yleissäännöksestä. Tällöin esimerkiksi VML 26.2 §:ssä säädetty erityissäännös luottamuksensuojaperiaatteesta ohittaisi hal-

⁷⁷ HE 72/2002 vp s. 55–56. Ks. myös Mäenpää, 2008, s. 76. Hallinto-oikeudellisesta näkökulmasta luottamuksensuojassa voidaan erottaa kaksi ulottuvuutta. Toinen koskee uudelleen harkinnan kieltoa ja toinen päätöksen pysyvyyttä. Edellistä ilmentää se, että kun hallintopäätös on tehty, voidaan asia- ja kirjoitusvirheet korjata HL 50–53 §:n perusteella. Verotuksessa tämä tarkoittaa lisäksi sitä, että verotusta voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi VML 54–59 §:n perusteella. Jälkimmäistä, eli päätöksen sitovuutta, ilmentää verotuksessa VML 26.2 §, ks. tarkemmin Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 430–431. Tällöin viranomainen on antanut joko ohjeen tai neuvon sen osalta, miten tietty asia tullaan ratkaisemaan.

⁷⁸ HE 72/2002 vp s. 56; Myrsky, 2009, s. 359.

⁷⁹ Vrt. VML 26.2 §.

linto-oikeudellisen luottamuksensuojaa koskevan yleisperiaatteen. HL 6 §:n soveltamisala olisi näin ajateltuna laajempi kuin VML 26.2 §:n ala.⁸⁰ Laki verotusmenettelystä ulottuu niihin veroihin, joihin sitä lain soveltamisalaa koskevan säännöksen perusteella voidaan soveltaa. HL 6 § ulottuu näin ollen selaiseen verolajiin, jota koskevassa laissa ei olla säädetty erikseen luottamuksensuojasta. Verolakiin voi sisältyä viittaussäännös toisessa verolaissa olevaan luottamuksensuojaperiaatteeseen. Näin on PerVL:n, VSVL:n ja Kiintverol:n osalta, joten kyseisiin verolajeihin soveltuu VML 26.2 §.⁸¹

2.2.2 Verolainsäädäntö

Luottamuksensuojaperiaatetta koskeva säännös säädettiin VML 26.2 §:ään vuonna 1998. Lain esitöiden mukaan yhteiskunnassa käyty keskustelu oli osoittanut, että verotusmenettelyyn liittyi oikeusturvaa vaarantavia piirteitä. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta katsottiin tärkeäksi, että verovelvollinen tietää kulloinkin, mitkä oikeudet ja velvollisuudet hänelle verotusmenettelyssä kuuluvat. Valtiovarainministeriön asettama verotuksen oikeusturvatyöryhmä ehdotti muistiossaan muun muassa verotusmenettelylakia koskevia muutoksia, joilla verotuksen toimittamisen yleiset periaatteet tulisivat nykyistä tarkemmin näkyviksi. Yksi näistä muutosehdotuksista oli luottamuksensuojaperiaatteen säätäminen osaksi verotusmenettelylakia. Periaatteeseen kuuluu lain tausta-aineiston mukaan verovelvollisille epäedullisten takautuvien tulkintojen sekä verotusta kiristävän takautuvan lainsäädännön välttäminen ja Verohallinnon mahdollisimman nopea kannanotto esiin tuleviin uudenlaisiin verotustilanteisiin.⁸² Luottamuksensuojaperiaat-

⁸⁰ Puronen, 2009, s. 474. Tällainen kanta on otettu myös luottamuksensuojaa koskevassa Verohallinnon syventävässä vero-ohjeessa, ks. Verohallinto, 2019. Näkökulma on perusteltu oikeuslähdeopillisten sääntöjen näkökulmasta, joiden mukaan erityissäännös syrjäyttää yleissäännöksen (lex specialis derogat legi generali), ks. Klami, 1979a, s. 23–24.

⁸¹ Viittaussäännös verotusmenettelylakiin lisättiin perintö- ja lahjaverolakiin 1.5.2018. Kiinteistöverolakiin ja varainsiirtoverolakiin viittaussäännökset tulivat voimaan 1.11.2019. Ennen viittaussäännösten voimaantuloa näihin verolajeihin soveltui esitetyn kannan mukaan luottamuksensuojaa koskeva yleissäännös eli HL 6 §, ks. esim. HE 97/2017 vp s. 62.

⁸² HE 53/1998 vp s. 2. Luottamuksensuojan säätämistäustasta, ks. Soikkeli, 2003, s. 214–215.

teessa ei laajemmin katsottuna ole kyse pelkästään siitä, suojataanko yksittäisessä asiassa verovelvollisen luottamusta vai ei. Toisaalta tämä tutkielma rajoittuu pääasiassa VML 26.2 §:n soveltamisedellytysten täyttymisen tutkimiseen.

Luottamuksensuoja tuli lain esitöiden mukaan esille erityisesti tilanteissa, joissa osakeyhtiö sivuutettiin verotuksessa. Oikeusturvatyöryhmän muistiossa katsottiin, että erityisesti jälkiverotuksin tapahtuva osakeyhtiön sivuuttaminen heikentää verovelvollisen oikeusturvaa silloin, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä ilmoittaessaan tulon yhtiön tulona eikä henkilökohtaisena tulonaan. Lisäksi verovelvollisella oli ollut tällaisessa tilanteessa perusteltu syy uskoa, että veroviranomainen oli aikaisempien vero vuosien osalta hyväksynyt toiminnan harjoittamisen osakeyhtiömuodossa. Sivuuttamiseen liittyviä oikeusturvaongelmia voitaisiin hallituksen esityksen mukaan vähentää esimerkiksi lisäämällä verovelvolliselle annettavaa luottamuksensuojaa.⁸³ Lain esitöissä esille tuotua osakeyhtiön sivuuttamistilannetta havainnollistaa seuraava KHO:n ratkaisu:

Osakeyhtiö, joka harjoitti lakiasiain palvelutoimintaa, oli perustettu vuonna 1986 ja merkitty kaupparekisteriin 1987. Yhtiön osakkaana oli eläkkeellä oleva varatuomari A, joka toimi päätoimisesti yhtiössä. Tämän lisäksi osakkaana oli haastemiehen toimensa ohella avustanut B ja B:n puoliso. Yhtiöllä oli vuokrattu, yleisölle avoin toimisto. Yhtiön liikevaihto oli vaihdellut vuosien 1988–1993 välisenä aikana, ja liikevaihto oli koostunut koko toiminta-aikana samanlaisista toimeksiannoista ja lisäksi tehtävistä. Yhtiötä oli verotettu sen ilmoittamista tuloista vuosien 1986–1991 ja 1993 verotuksissa, mutta vuosien 1992 ja 1994 säännönmukaisissa verotuksissa yhtiön tulot verotettiin A:n ammattitoiminnasta saatuina tuloina. Kun otettiin huomioon yhtiön verovuosien 1992 ja 1994 toiminta sekä vuosilta 1987–1991 ja 1993 toimitetut yhtiön verotukset, joihin verrattuna yhtiön toiminnan laajuudessa tai laadussa ei ollut tapahtunut muutoksia, KHO katsoi, että vuosien 1992 ja 1994 verotuksissa ei ollut verotuslaissa säädettyjä edellytyksiä verottaa yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja osakas A:n tuloina.⁸⁴

⁸³ HE 53 /1998 vp s. 2–3; VM, 1997, s. 16–40. Esitöissä ja oikeusturvatyöryhmän mietinnössä puhutaan luottamusperiaatteesta, mutta käytännössä sillä tarkoitetaan luottamuksensuojaperiaatetta.

⁸⁴ KHO 6.11.1997/2826. Luottamuksensuojaperiaatetta ei ratkaisun aikaan oltu vielä säädetty osaksi verolainsäädäntöä.

Edellä olevassa tapauksessa KHO katsoi, ettei yhtiön nimissä ilmoitettuja tuloja tule verottaa osakas A:n tuloina. Tällaisten ongelmien seurauksena oikeusturvatyöryhmän mietinnössä ja hallituksen esityksessä katsottiin, että verovelvollisen luottamusta tulisi suojata tulkinnanvaraisessa asiassa, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen käytännön tai ohjeiden mukaisesti. Lain esitöissä katsottiin, että luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen lisäisi verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta. Sen katsottiin myös edistävän verovelvollisen oikeusturvaa.⁸⁵

⁸⁵ HE 53/1998 vp s. 6–7. Verotuksen oikeusturvatyöryhmässä katsottiin, ettei ennakoitavuus merkitse ainoastaan verotuksen yhdenmukaisuutta, vaan myös sitä, että verovelvollinen voi ennen eri toimintavaihtoehtojen välistä valintaa arvioida vaihtoehtojen veroseuraamukset, ks. VM, 1997, s. 20.

3 Legaliteettiperiaate vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa

Vero-oikeudellinen legaliteettiperiaate tai lakisidonnaisuuden periaate perustuu ajatukseen, jonka mukaan veroja voidaan määrätä maksettavaksi vain lain perusteella. Oikeudellisenä ilmiönä legaliteettiperiaatteen merkitys ei kuitenkaan rajoitu tähän.⁸⁶ Periaate velvoittaa sekä lainsäätäjää että lainsoveltajaa.⁸⁷ Lainsäätäjän tulee ensinnäkin säätää veroista. Veroja ei siis voida asettaa käyttämällä pelkästään viranomaisten toimeenpanovaltaa. Toisaalta eduskunnan säätämässä laissa voi olla delegointisäännöksiä, joiden perusteella esimerkiksi Verohallinto tai valtiovarainministeriö voivat antaa jostakin tietyistä asiasta tarkentavia päätöksiä tai asetuksia.⁸⁸ Joka tapauksessa legaliteettiperiaate vaatii, että kaikille veron elementeille on löydyttävä verolaista välitön tuki.⁸⁹ Jos veroissa ei ole säännöksiä siitä, ketkä verovelvollisen lisäksi ovat velvollisia maksamaan veron, ei tällaista velvollisuutta ole mahdollista luoda pelkästään harjoittamalla tuomiovaltaa.⁹⁰ Seuraavassa tapauksessa oli kyse lainsäädäntövallan delegointia koskevasta kielosta, ja erityisesti lain ja asetuksen välisestä ristiriidasta:

Tapauksessa yhtiö oli tehnyt kauppa- ja teollisuusministeriölle hakemuksen, jossa yhtiö oli pyytänyt viitaten sähköverosta 19.8.1976 annetun asetuksen säännökseen, että yhtiön vesivoimalaitoksen omakäyttöprosentti vahvistettaisiin poikkeuksellisen tuotantoprosessin takia sähkösverosta annetun asetuksen säännöksessä mainittua prosenttiosuutta suuremmaksi. Kauppa- ja teollisuusministeriö päätti olla vahvistamatta vesivoimalaitoksen omakäytön prosenttiosuutta poikkeavaksi, koska voimalaitoksen sähköntuotantoprosessia ei voitu pitää säännöksessä tarkoitettuna poikkeuksellisen vesivoimalaitoksen tuotantoprosessina. Yhtiö valitti päätöksestä. Sähköverosta 29.7.1976 annetun lain 1 §:n mukaan maassa tuotetusta nettosähköenergiasta oli suoritettava valtiolle sähköveroa sen mukaan kuin sanotussa laissa säädettiin. Sähköverolaista ei kuitenkaan löytynyt sellaista säännöstä,

⁸⁶ Knuutinen, 2015, s. 811–813. Legaliteettiperiaatteen synonyymeistä ks. Wikström, 2006, s.19. Wikströmin mukaan periaatteesta voidaan käyttää nimityksiä vero-oikeudellisen legalismi tai korostetun laillisuuden periaate.

⁸⁷ Soikkeli, 2003, s. 79.

⁸⁸ Knuutinen, 2015, s. 818. Lisäksi yksi legaliteettiperiaatteen kulmakivistä on taannehtivuutta koskeva kielto. Veroa ei siis voida säätää voimaan takatuvasti, ks. Määttä, 2014, s. 144.

⁸⁹ Wikström, 2006, s. 19–20.

⁹⁰ Ks. Wikström, 2006, s. 22.

jonka perusteella sähköverosta annetulla asetuksella olisi voitu oikeuttaa esimerkiksi kauppaja- ja teollisuusministeriö antamaan sähköveron suuruuden määräämiseen vaikuttavia päätöksiä. Tällaiseksi säännökseksi ei voitu katsoa sähköverolain 9 §:ää. Siinä todettiin, että tarkempia säännöksiä lain täytäntöönpanosta annettiin tarvittaessa asetuksella. Kauppaja- ja teollisuusministeriön ei siis näin ollen olisi tullut ottaa tutkittavakseen yhtiön hakemusta sähköveron määrään vaikuttavan poikkeuksellisen omakäyttöosuuden vahvistamista vesivoimalaitokselle. Korkein hallinto-oikeus kumosi ja poisti kauppaja- ja teollisuusministeriön asiassa antaman päätöksen.⁹¹

Kyseisessä tapauksessa ministeriö ei siis voinut ottaa tutkittavakseen yhtiön hakemusta sähköveron määrään vaikuttavan poikkeuksellisen omakäyttöosuuden vahvistamisesta vesivoimalaitokselle. Tapauksessa viitattiin Suomen Hallitusmuotoon, joka ei ole enää voimassa. HM 92.2 §:ssä todettiin, että jos asetuksessa oleva säännös on ristiriidassa perustuslain tai muun lain kanssa, älköön tuomari tai muu virkamies sitä sovelluttako.⁹² Laissa ei siis ollut säännöstä, jonka perusteella sähköverosta annetulla asetuksella olisi voitu oikeuttaa ministeriö antamaan sähköveron määrään vaikuttavia päätöksiä. Legaliteettiperiaatteen merkitystä verolakien soveltamisessa kuvaa myös seuraava alkoholijuomaveroa koskeva ratkaisu:

Euroopan yhteisön jäsenvaltiosta yksityishenkilölle Suomeen lahjana toimitetusta 166 litraa alkoholijuomia sisältäneestä lähetyksestä ei ollut suoritettava Suomessa alkoholijuomaveroa. Tämä johtui siitä, että valmisteverotusta koskevassa lainsäädännössä ei ollut sellaista säännöstä, jonka perusteella lahjalähetyksen vastaanottanut yksityishenkilö olisi ollut verovelvollinen. Korkein hallinto-oikeus hylkäsi tällä perusteella tulilasiämiehen valituksen lääninoikeuden tekemästä päätöksestä, jolla piiritullikamarin verotuspäätös oli kumottu ja maksettavaksi määrätty alkoholijuomaveron poistettu.⁹³

Legaliteettiperiaatteen merkitys vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa vaikuttaa näiden esimerkkitapausten valossa suhteellisen yksiselitteiseltä. Edellä mainitussa tapauksessa legaliteettiperiaate saa merkitystä, koska lainsäädännöstä ei löytynyt säännöstä

⁹¹ KHO 1978 B I 51. Tapauksen analyysistä ks. Kilpi, 1979 s. 182–188.

⁹² Lähes vastaavanlainen säännös lakia alemmanasteisten säädösten soveltamisrajoituksesta löytyy myös nykyisen perustuslain 107 §:stä.

⁹³ KHO 1997:139. Vaikka tapauksella onkin vahva EU-oikeudellinen ulottuvuus, se ilmentää legaliteettiperiaatteen merkitystä lainsoveltamisen tasolla.

verovelvollisuudesta. Tapauksessa KHO 1978 B I 51 puolestaan ministeriö ei voinut antaa sähköveron suuruuden määrittämisen vaikuttavia päätöksiä asetuksen perusteella. Legaliteettiperiaate vaikuttaa vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa myös lainsäännösten tulkinnan tasolla. Legaliteettiperiaate asettaa sanamuodon keskeiseen asemaan laintulkinnassa.⁹⁴ Lain sanamuotoon perustuvaa tulkintaa on puitu suhteessa lainvalmisteluaineistosta esille nostettuun lain tarkoitukseen. Sanamuoto meni lain tarkoituksen edelle seuraavassa tapauksessa:

A oli ostanut 1.11.2002 sukupolvenvaihdosluovutuksella isältään 2530 X Oy:n osaketta yhteensä 119 567,80 eurolla. Isän luovutusvoittoa 59 783,90 euroa ei oltu tuloverolain verovapaussäännöksen perusteella pidetty tämän veronalaisena tulona. Yhtiön osakemäärää oltiin vuonna 2004 nostettu jakamalla osakkeiden nimellisarvo kymmenenteen osaan. A:n myydessä 1.11.2004 kysymyksessä olevat isältään ostamansa osakkeet, niiden kauppahinta oli yhteensä 530 288 euroa. Tapauksessa korkein hallinto-oikeus katsoi, että lainkohdan sanamuoto huomioon ottaen, hankintameno tarkoitti tuloverolain 46 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaista todellista hankintamenoa eikä luovutusvoiton laskemista varten vahvistettua lainkohdan toisessa virkkeessä määriteltyä vähennyksen vähimmäismäärää, niin kutsuttua hankintameno-olettamaa. Koska A:n hankintameno ja voiton hankkimisesta aiheutuneet kulut tuloverolain 48 §:n 5 momentin vähennys huomioon ottaen ovat vähemmän kuin 20 prosenttia luovutushinnasta, on A:lla oikeus tuloverolain 46 §:n 1 momentin mukaiseen vähimmäisvähennykseen eikä näiden osakkeiden luovutusvoittoa laskettaessa vähennyksen vähimmäismäärästä pelkästään sen perusteella, että tuloverolain 48 §:n 5 momentin mukaista vähennystä koskeva lainvalmisteluaineisto osoittaa sen tarkoituksena olevan myyntivoitoverotuksen kiertämisen estäminen, tule vähentää edellisestä luovutuksesta verottamatonta luovutusvoittoa eli 59 783,90 euroa. A:n verotettavaksi luovutusvoitoksi katsottiin näin ollen 424 230,40 euroa.⁹⁵

⁹⁴ Wikström, 2006, s. 22; Knuutinen, 2015, s. 821–831; Juusela, 2018, s. 449–452. Ks. myös Pikkujämsä, 2001, s. 105 ja sivun alaviite 131. Sanamuotoon pitäytyvää tulkintaa voidaan pitää yhtenä tunnusmerkkinä verolakien formalistiselle soveltamiselle, ks. Tikka, 1972, s. 127.

⁹⁵ KHO 2009:65. Verotuksen oikaisulautakunta oli laskenut luovutusvoiton määrän vähentämällä A:n kauppapassista saamasta kauppahinnasta A:n isälleen maksaman kauppahinnan sekä lisäämällä tähän määrään muun muassa isän verottamatta jääneen luovutusvoiton. Lopulliseksi verotettavaksi luovutusvoiton määräksi olisi tällöin muodostunut 459 881,64 euroa. KHO:n antamassa lopullisessa ratkaisussa kauppahinnasta vähennettiin ainoastaan hankintameno-olettama eli 20 prosenttia kauppahinnasta.

Kyse oli siis omaisuuden luovutusvoittoa ja sen laskemista koskevasta tapauksesta. Ratkaisu johti siihen, että lainsäädäntöä muutettiin.⁹⁶ Kyse ei ole ainoasta ratkaisusta, jossa KHO on sivuuttanut lainvalmistelutyöt. KHO on ratkaisukäytännössään katsonut, ettei omaisuustulovähennyistä koskevaa säännöstä voitu tulkita hallituksen esityksen perusteilla lausutulla tulo- ja varallisuusverotuksen yleisistä periaatteista poikkeavalla tavalla ilman, että siitä oli sisällytetty nimenomainen säännös lakiin.⁹⁷ Tässä tapauksessa jännite lakitekstin ja hallituksen esityksen perustelujen välillä ratkaistiin lakitekstin hyväksi.⁹⁸ Toisaalta sanamuoto ei yksiselitteisesti aina mene lain tarkoituksen tai esitöiden edelle. Lain esitöille voidaan yleensä antaa lain tulkinnassa merkitystä, kun niissä otetaan kantaa verolain soveltamistapaan.⁹⁹ Tästä oli kyse seuraavassa KHO:n tapauksessa:

Asiassa oli kyse siitä, oliko A:n työskentelystä johtuvia matkoja pidettävä TVL 72 §:n 2 momentin nojalla työmatkoina, joilta suoritettujen matkustamiskustannusten korvaukset ovat TVL 71 §:n 1 momentin nojalla verovapaita. Tapauksessa todettiin, että lainmuutoksen jälkeen säännöksiä olisi ollut mahdollista tulkita sanamuodon perusteella niin, että myös työvoimaa vuokraavien yhtiöiden palveluksessa olevien matkoja käyttäjäyrityksen toimitiloihin olisi aikaisemmasta käytännöstä poiketen pidettävä työmatkoina TVL 72 §:n 2 momentin nojalla. Tällöin katsottaisiin, että työntekemispaiikka sijaitsi muualla kuin oman työnantajan, jona pidettäisiin työvoimaa vuokralle antavaa yritystä, toimipaikassa, kun tekemispaiikka oli käyttäjäyrityksen toimipiste. Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisu perustui tähän tulkintaan. Toisaalta hallituksen esityksen perusteluista ilmenee yksiselitteisesti, ettei tämä ole ollut lainmuutoksen tarkoitus. Esityksen perusteluihin sisältyvä kannanotto perustui lakiin sisältyvän käsitteen tulkintaan siinä määrin, ettei sitä voitu jättää huomiotta.¹⁰⁰

⁹⁶ Lainsäädännön muuttamista varten annettiin hallituksen esitys HE 118/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain 48 §:n muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta. Oikeuskirjallisuudessa on kyseisen ratkaisun osalta katsottu, että saantomiehen verottamatta jäänyt voitto olisi pitänyt vähentää hankintameno-olettamasta samalla tavalla kuin todellisesta hankintamenosta, ks. Nykänen, 2010, s. 49–50; Määttä, 2013, s. 180–181.

⁹⁷ KHO 1984 I 55. Kyse oli siis perusteluilla säätämisestä.

⁹⁸ Wikström, 2006, s. 23.

⁹⁹ Määttä, 2014, s. 159. Verolainsäädännössä on ollut tilanteita, joissa heikosti velvoittavat oikeuslähteet ovat sivuuttaneet vahvasti velvoittavat oikeuslähteet, ks. Määttä, 2014, s. 160–161. Tämä on ongelmallista etenkin legaliteettiperiaatteen näkökulmasta.

¹⁰⁰ KHO 2012:17. Useasta eri syistä johtuen lain tavoitteiden hyödyntäminen ei aina ole yksiselitteistä lain tulkinnassa. Lain tavoitteet on voitu esimerkiksi kirjata lain esitöihin epämääräisesti tai ne voivat olla ristiriidassa muiden lakien tavoitteiden kanssa. Asiasta tarkemmin ks. Määttä, 2014, s. 165.

Tapauksessa ei siis voitu jättää huomiotta hallituksen esityksen perusteluihin sisältyvää käsitteen tulkintaa koskevaa kannanottoa, joka vaati sivuuttamaan lain säännöksen sanamuodon. Lainvalmistelutöillä voi siis olla merkitystä, mutta joissain tilanteissa taas lain säännöksen sanamuoto saa ratkaisevan merkityksen. Mitään ehdottomia johtopäätöksiä on vaikea vetää, mutta sanamuodolla voidaan todeta joka tapauksessa olevan keskeinen merkitys verolakien tulkinnassa. Tämän voidaan katsoa johtuvan vero-oikeudellisesta legaliteettiperiaatteesta.¹⁰¹ Toisaalta verolain tulkinta voi muodostua haastavaksi, vaikka tulkinnan voisi kiinnittää lain sanamuotoon.¹⁰²

3.1 Verolakien epätäydellisyys ja tarkkarajaisuus

Yksiselitteiset ja täsmälliset oikeussäännökset ovat lainsäädännön tasolla keino taata objektiivisuus ja puolueettomuus lainsoveltamisessa. Ne ovat myös ennustettavien oikeudellisten ratkaisujen ensisijaisena takeena.¹⁰³ Lisäksi selkeyttä voidaan perustellusti pitää hyvän verolain keskeisenä piirteenä.¹⁰⁴ Mitä avoimemmin säännös on muotoiltu, sitä enemmän jää tilaa erilaisille tulkintavaihtoehdoille.¹⁰⁵ Korostuneesta legaliteettiperiaatteesta johtuen vero-oikeuden voisi olettaa olevan tarkkarajaisten normien oikeudenala.¹⁰⁶ Muiden lakien tapaan verolait ovat kuitenkin useista syistä epätäydellisiä. Vero-säännökset voivat olla tarkkarajaisia, jolloin säännöksessä määritellään mahdollisimman tyhjentävästi ja täsmällisesti verokohteluun vaikuttavat tekijät. Toisaalta tällaistenkin

¹⁰¹ Ks. Wikström, 2006, s. 23. Wikström katsoo, että oikeuskäytännössä lakitekstin asema on ollut korostumaan päin. Ks. myös Pikkujämsä, 2001, s. 105.

¹⁰² Määttä, 2014, s. 102. Toisaalta jos säännös on yksiselitteinen, niin ollaan todennäköisesti tekemisissä rutiiniratkaisun kanssa, ks. Aarnio, 1989, s. 168. Aarniokin toteaa, että yksittäinen säännös voi olla tietyssä tilanteessa yksiselitteinen ja toisessa monitulkintainen.

¹⁰³ Soikkeli, 2003, s. 35, 38. Hallberg tuo esille sen, että tulkinnoissa täytyy korostua lainsäätäjän vastuu, ks. Hallberg, 1997, s. 40. Ks. myös Kilpi, 1990, s. 371. Kilven mukaan teknillisesti epätydyttävien verolainsäännösten korjaamiseen ei olla aina puututtu, ja näin ollen korkein hallinto-oikeus on joutunut toisinaan omaksumaan verottajaa suosivia, ahtaita tulkintoja. Sallivampi tulkinta olisi Kilven voinut tietyissä tilanteissa johtaa helposti veronkierron luonteiseen verolain yleisen kannan vastaiseen vuotamiseen.

¹⁰⁴ VM, 1997, s. 41.

¹⁰⁵ Puronen, 2010, s. 86. Säännöksen ollessa yksiselitteinen ollaan todennäköisesti tekemisissä rutiiniratkaisun kanssa, ks. Aarnio, 1989, s. 168.

¹⁰⁶ Määttä, 2013, s. 178.

säännösten kohdalla saatetaan törmätä tulkintaongelmiin, koska täydellisiä lakeja tai säännöksiä ei ole olemassa. Säännökset voivat olla myös joustavia tai puolijoustavia.¹⁰⁷

3.1.1 Verolakien epätäydellisyys

Ensinnäkin verolain säätämishetkellä ei voida ottaa huomioon kaikkia asiaintiloja, joita varten laki on säädetty. Toiseksi tiettyjen asiaintilojen todennäköisyys lienee niin pieni, ettei verolakia säädettäessä niiden huomioimista koeta tarpeelliseksi. Lisäksi kielelle ominaisesta epätäydellisyydestä johtuen saatetaan törmätä tulkintaongelmiin. Verolakeihin voi myös sisältyä terminologisia epä johdonmukaisuuksia.¹⁰⁸ Verolakien epätäydellisyys voidaan eritellä myös toisella tavalla. Sääntely voi jäädä epätäydelliseksi esimerkiksi säänneltävien kohteiden erityispiirteistä ja -olosuhteista johtuen. Esimerkkinä voidaan nostaa EVL 52 c §:n 2 momentti, jonka mukaan liiketoimintakokonaisuudella tarkoitetaan yhtiön osan kaikkia varoja ja vastuita, jotka hallinnollisesti muodostavat itsenäisen toiminnan eli omavaraiseen toimintaan kykenevän yksilön.¹⁰⁹ Toiseksi sääntelyn kohteet voivat olla niin dynaamisia, että lainsäädäntö jää väijäämättä aukolliseksi ja tulkinnanvaraiseksi. Voidaan jälleen nostaa esimerkki EVL:sta. EVL 1 §:n mukaan elinkeinotoiminnalla tarkoitetaan liike- ja ammattitoimintaa. Ei ole kuitenkaan selvää, milloin elinkeinotoiminnan tunnusmerkit täyttyvät. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkistö on vakiintunut pitkälti oikeuskäytännössä, jolloin huomioon otetaan muun muassa toiminnan jatkuvuus, palvelun hinnoittelu ja toiminnan laajuus sekä luonne. Tällaisetkaan tunnusmerkit eivät kuitenkaan piirrä selkeitä rajoja elinkeinotoiminnalle.¹¹⁰ Toisaalta täysin

¹⁰⁷ Määttä, 2014, s. 37–56.

¹⁰⁸ Määttä, 2014, s. 37, 40. Verolakien epätäydellisyyksien välillä on aste-eroja. Tulonhankkimiskulu-termin kohdistuvasta kritiikistä, ks. Nykänen, 2012, s. 152. TVL:ssa käytetään luonnollisista vähennyksistä pääsääntöisesti termiä tulon hankkimisesta johtunut meno, kuten esimerkiksi TVL 29.1 §:ssä, TVL 31.1 §:ssä, TVL 54.1 §:ssä, TVL 93.1 §:ssä ja TVL 95.1 §:n 4 kohdassa. Kuitenkin TVL:n 60.2 §:ssä ja TVL 95a §:ssä käytetty termi on tulonhankkimiskulu. Nykänen argumentoi, että henkilökohtaisessa tulolähteessä luonnollisten vähennysten yhteydessä tulisi käyttää kulun sijasta termiä meno. Tähän kritiikkiin voi perustellusti yhtyä termistön johdonmukaisuuden nimissä. Lisäksi tulee huomioida, että valtaosa kaikista verotusta koskevista tapauksista on yksinkertaisia tapauksia, ks. Myrsky, 2016b, s. 22.

¹⁰⁹ Määttä, 2014, s. 38, 41. Ks. myös KHO 2009:98, KHO 2010:9.

¹¹⁰ Määttä, 2014, s. 37–39. Tapauksessa KHO 2008:74 ei soveltunut EVL 52 c §, koska yritysjärjestelyssä siirrettävä varallisuus olisi koostunut yksittäisistä varallisuuseristä, jotka eivät sellaisenaan muodosta EVL

selkeiden rajojen piirtäminen lienee mahdotonta. Elinkeinotoiminnan tunnusmerkkien täyttymistä tulee arvioida tapauskohtaisesti.

Verolain tulkinnanvaraisuuksien taustalla voi olla muita tekijöitä. Verovelvolliset kehittävät jatkuvasti uudenlaisia keinoja minimoida omaa verorasitustaan. Lainsäätäjällä on tällaisessa toimintaympäristössä kaksi mahdollista reagointitapaa. Lainsäätäjä voi muuttaa verolakeja uusien veron välttämiskeinojen ilmaantuessa.¹¹¹ Lainsäätäjä voi myös säätää veron kiertämistilanteita varten avoimen veron kiertämistä koskevan säännöksen. Edellisessä vaihtoehdossa on se huono puoli, että siinä lainsäätäjä reagoi veron välttämiskeinoon vasta sen ilmaantuessa. Tämä tarkoittaa sitä, että verolainsäädäntöä täytyy muuttaa. Jälkimmäinen reagointitapa taas tuo joustoa, jonka perusteella lainsoveltaja voi puuttua uusiin veron välttämistoimenpiteisiin niiden ilmaantuessa.¹¹² Tällaisesta veron kiertämistä ehkäisevästä yleislausekkeesta on esimerkkinä VML 28 §. Lisäksi peiteltyä osingonjakoa varten on säädetty erikseen VML 29 §, ja siirtohinnoitteluoikaisua varten VML 31 §. Yleislausekkeet voidaan ymmärtää kompetenssinormeiksi, joilla lainsäätäjän tarkoituksena on lisätä lainsoveltajan toimivaltaa. Tällaisessa tilanteessa lainsäätäjä ikään kuin luottaa tuomioistuinten kykyyn ottaa huomioon ne vaatimukset, jotka kohdistuvat verotukseen. Ongelmaksi muodostuu tällöin se, että lain soveltajan harkintavalta muodostuu yleislausekkeiden osalta suureksi.¹¹³ Saattaa olla vaikeaa päätellä, soveltuuko yksittäinen verotusta koskeva yleislauseke yksittäisiin taloudellisiin toimenpiteisiin.

Epätäydellisuuden havainnollistamiseksi voidaan nostaa esimerkkinä luonnollisia vähennyksiä ja elantomenoja koskeva rajanveto. Ensinnäkin TVL 29.1 §:n toisessa lauseessa todetaan¹¹⁴:

52 c §:n 2 momentissa tarkoitettua liiketoimintakokonaisuutta. Monimuotoisuutensa ja palvelujen jatkuvan muutostilan vuoksi erityisesti rahoituspalvelut ovat verolain tulkinnassa merkittävä haaste, ks. Määttä, 2014, s. 39.

¹¹¹ Määttä, 2013, s. 180.

¹¹² Määttä, 2014, s. 39.

¹¹³ Ks. Tikka, 1972, s. 189, 192–193. Yleislausekkeita on arvosteltu myös legaliteettiperiaatteen perusteella.

¹¹⁴ Ks. Määttä, 2014, s. 40–41. Rajan vetäminen koskee käytännössä verovelvollisen yksityistalouden erottamista tulonhankkimistoiminnasta. Luonnollisista vähennyksistä verotuksessa tarkemmin ks. Myrsky, 2014a.

”Verovelvollisella olevan oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot (luonnolliset vähennykset)”.

Puhdas pääomatulo lasketaan vähentämällä pääomatulosta luonnolliset vähennykset (TVL 30.1 §), ja vastaavasti puhdas ansiotulo lasketaan vähentämällä ansiotulosta luonnolliset vähennykset (TVL 30.2 §). Luonnollisia vähennyksiä koskevista erityissäännöksistä säädetään erikseen TVL 31 §:ssä. TVL 31.4 §:ssä todetaan puhtaan tuloon laskemisesta seuraavasti:

”Puhdasta tuloa laskettaessa vähennyskelpoisia menoja eivät ole verovapaan tulon hankkimisesta johtuneet menot eivätkö verovelvollisen elantomenot, joina pidetään muun muassa asunnon vuokraa sekä lasten ja kodin hoidosta aiheutuneita menoja.”

Eli vaikka verovelvollisella on oikeus vähentää tuloistaan niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot eli luonnolliset vähennykset, näihin vähennettäviin menoihin ei lasketa mukaan elantomenoja. Vaikka tuloverolaissa onkin pyritty konkretisoimaan, mitä luonnollisilla vähennyksillä tarkoitetaan, tulkinnanvaraisilta tilanteilta ei olla vältytty. Rajanvetoa on jouduttu vetämään oikeuskäytännössä ja lisäksi myös oikeuskirjallisuudessa. Ongelmallista on ollut tässä yhteydessä etenkin se, että yhdelle verovelvolliselle tietyt menot voivat olla elantomenoja ja toiselle samat menot vähennykseen oikeuttavia menoja. Muun muassa papin virkapuvun hankkimisesta aiheutuneet kustannukset on katsottu oikeuskäytännössä papin tulosta vähennyskelpoisiksi menoiksi, mutta piispankokouksen suosituksen mukaisen vaihtoehtoisena papinpukuna käytettävän tumman puvun hankkimisesta aiheutuneita kuluja ei olla katsottu vähennyskelpoisiksi menoiksi. Toisaalta poliiseille virkapukineiden hankkimisesta johtuneet kulut katsottiin vähennyskelpoisiksi menoiksi tuloverotuksessa. Määttä esittää tässä yhteydessä seuraavan seuraamusargumentin: jos papeille hyväksytään tumma puku luonnollisiin vähennyksiin,

niin vastaavanlainen vähennys tulisi luultavasti hyväksyä muidenkin ammattikuntien edustajille.¹¹⁵ Kyse lienee hyvin suuresta joukosta eri asemassa olevia verovelvollisia.

Verolakien epätäydellisyyteen johtaa myös se, ettei verolakien säännöksissä määritellä kaikkia verokohtelun kannalta relevantteja käsitteitä. Esimerkiksi TVL:ssä ei olla määriteltä, mitä tarkoitetaan muun muassa käsitteillä ”perhe”, ”asunto” tai ”osinko”.¹¹⁶ Mitä sitten tarkoitetaan esimerkiksi asunnolla? Asunnolla ja kodilla ei voida tarkoittaa pelkästään sellaista asuntoa ja kotia, jossa verovelvollisen perhe asuu.¹¹⁷ Verolainsäädännössä osingon käsiteestä KHO on todennut seuraavasti:

*Verolakeihin ei sisälly osingon määritelmää. Osingon käsitteen sisältö perustuu verolainsäädännössä lähtökohtaisesti siitä syystä osakeyhtiölain säännöksiin, kun verolaissa ei ole toisin säädetty.*¹¹⁸

Koska osingon käsitteen todetaan perustuvan vain lähtökohtaisesti osakeyhtiölakiin, niin verolain tulkintaan jää oikeudellinen epävarmuusalue ratkaisusta huolimatta. Kyseisen ratkaisun perusteella epävarmuusalue saattaisi poistua, jos verolaissa säädettäisiin osingon käsitteen sisällöstä.¹¹⁹

¹¹⁵ Määttä, 2014, s. 41–43. Papin virkapuvun hankkimisesta aiheutuneet menot katsottiin vähennyskelpoisiksi tapauksessa KHO KHO 1977 B II 565. Ks. papin vaihtoehtoista tummaa pukua koskeva tapaus KHO 31.12.2002/3542. Vrt. papin vaihtoehtoista tummaa pukua koskevaa tapausta poliisien asukokonaisuuden hankkimista koskevaan tapaukseen KHO 12.8.1982/3456, Merkitystä tulee Määtän mukaan antaa tapauksessa myös sille, että papin oikeus käyttää tummaa pukua perustui ainoastaan suositukseen. Poliisien virkapukineiden hankkiminen perustui taas velvollisuuteen pitää tiettyä asukokonaisuutta. Toisaalta tapauksessa Helsingin HAO 29.06.2012 12/0650/6 katsottiin, että kuntosalimaksut ja liikuntavälineiden hankintamenot olivat poliiseille vähennyskeltottomia elantomenoja siitä huolimatta, että poliisin fyysisen kunnan ylläpitämisestä on säännelty poliisilaissa, poliisiasetuksessa ja poliisiyliohtajan määräyksillä.

¹¹⁶ Määttä, 2014, s. 43.

¹¹⁷ KHO 2012:85. Tapauksessa KHO käsitteli sitä, mitä asunnolla voidaan tarkoittaa.

¹¹⁸ KHO 2008:77.

¹¹⁹ Määttä, 2014, s. 44.

3.1.2 Verosäännösten tarkkarajaisuus

Verosäännösten tarkkarajaisuudesta voidaan nostaa esimerkkinä työasuntovähennystä koskeva TVL 95 a §:n 1 momentti, joka sisältää tarkkarajaisen etäisyyskriteerin:

”Työasuntovähennyksen myöntäminen edellyttää muun muassa, että vakituinen asunto sijaitsee yli 100 kilometrin etäisyydellä työasunnosta ja siitä varsinaisesta työpaikasta, jonka sijainnin vuoksi työasunto on hankittu.”

Toisaalta jos otetaan huomioon säännös kokonaisuutena, niin pelkästään yksi tarkkarajainen kriteeri ei poista mahdollisia tulkintaongelmia, kuten käy ilmi seuraavasta tapauksesta:¹²⁰

*A:lla oli ollut tuloverolain 95 a §:ssä tarkoitettu työasunto 1.1.-30.9.2008 ja hänen puolisoillaan B:llä 1.10.-31.12.2008. A:lle ei oltu myönnetty verotuksessa hänen vaatimaansa työasuntovähennystä. Sen sijaan B:lle myönnettiin hänen vaatimansa työasuntovähennys. B:lle oli vahvistettu suurempi puhdas ansiotulo. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei TVL 95 a §:n 5 momentin puolisoita koskeva rajoitus koskenut tilannetta, jossa puolisoilla oli verovuonna ollut TVL 95 a §:ssä tarkoitettu työasunto eri aikoina. Sen vuoksi myös A:lla oli oikeus työasuntovähennykseen.”*¹²¹

Tarkkarajaisien normien osalta voidaan mainita myös veronormit, jotka sisältävät täsmällisiä aikarajoja. Oman asunnon luovutusvoiton verovapaus edellyttää, että huoneistoa on käytetty yhtäjaksoisesti vähintään kahden vuoden ajan ennen luovutusta omana tai perheen vakituksena asuntona (TVL 48.1 §). Kahden vuoden sääntöä sovellettaessakin voi toisaalta muodostua tulkintaongelmia:¹²²

Puolisot olivat ostaneet asuntohallituksen hyväksymästä hinnasta uudisrakennuksen asuinhuoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet 17.2.1988 päivätyllä asunto-osakkeiden ostosopimuksella. Ostosopimuksessa todetaan, että osakkeiden kauppahinnan viimeisen maksuerän eräpäivä oli ollut 30.9.1988. Ostosopimuksessa olleen ehdon mukaan osakkeiden omistusoikeuden siirtymisen ja osakekirjojen osak-

¹²⁰ Määttä, 2014, s. 44–45.

¹²¹ KHO 2012:109 (ään.).

¹²² Määttä, 2014, s. 44–45.

kaille luovuttamisen edellytyksenä oli muun muassa, että asuntohallitus oli antanut yhtiön rahoitussuunnitelman tarkistuspäätöksen. Omistusoikeus osakkeisiin oli siirtynyt puolisoille 30.3.1990. Toisaalta he olivat käyttäneet huoneistoa omana vakituksena asuntonaan 28.12.1988 lukien 7.1.1991 saakka, jolloin he olivat myyneet huoneiston hallintaan oikeuttavat osakkeet. Näissä oloissa asunto-osakkeiden luovutuksesta saatu voitto oli oman asunnon luovutusvoittona puolisojen verovaapa tuloa.¹²³

Kun kyse on hyvin joustavasta säännöksestä, niin sanamuoto ei vielä paljasta säännöksen sisältöä. Lainsäädäntövallan voidaan katsoa olevan delegoitu lakia soveltavalle taholle. Joustavana voidaan pitää esimerkiksi peiteltyä osinkoa koskeva VML 29 §, vaikka oikeuskäytännössä ollaan viitattu jopa säännöksen sanamuodon suoraan soveltamiseen. Yksittäisiä verosäännöksistä löytyviä joustavia käsitteitä ovat esimerkiksi kohtuuttomuus ja erityiset syyt.¹²⁴ Kyseiset joustavat käsitteet löytyvät esimerkiksi luottamuksensuojaperiaatetta koskevista VML 26.2 §:stä.¹²⁵ Esimerkiksi nostettakoon vielä TVL 122.3 §, jossa säädetään omistajanvaihdosten vaikutuksesta tappioiden vähentämiseen:

Sen estämättä, mitä 1 ja 2 momentissa säädetään, Verohallinto voi erityisistä syistä, milloin se yhteisön tai yhtymän toiminnan jatkumisen kannalta on tarpeen, hakeemuksesta myöntää oikeuden tappioiden vähentämiseen.

Momentissa ei siis mainita sitä, millä edellytyksillä Verohallinto voisi myöntää oikeuden tappioiden vähentämiseen. Kyseeseen tulee tapauskohtainen harkinta, joten oikeuskäytännöllä on merkitystä säännöksen sisällön selvittämiseksi, kuten seuraavasta tapauksesta käy ilmi:¹²⁶

¹²³ KHO 23.4.1996/1155.

¹²⁴ Määttä, 2014, s. 45–50. Ks. tapaus KHO 2009:70, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, että VML 29 § saattaisi soveltua jo sanamuotonsa perusteella. Näin siis siitä huolimatta, että kyse on avoimesta oikeussäännöksestä. Kyseisessä tapauksessa hallituksen esityksen perustelujen ja valiokunnan mietinnön lausunnon perusteella sanamuoto kuitenkin sivuutettiin. Lainsäätäjän tarkoitus meni tapauksessa siis sanamuodon ohi.

¹²⁵ Tarkkarajaisen ja ei-tarkkarajaisen rajan häilyvyydestä Määttä nostaa esimerkiksi TVL 11.1 §:n ensimmäisen lauseen, jossa säädetään lähtökohdista Suomessa asumiselle, Määttä, 2014, s. 45. Luottamuksensuojasta tarkemmin luvussa 4.

¹²⁶ Määttä, 2014, s. 50. Erityisistä syistä ks. tarkemmin Verohallinto, 2016. Erityisiksi syiksi voitaisiin syventävän vero-ohjeen mukaan katsoa esimerkiksi sukupolvenvaihdosluovutus, yrityksen myynti työntekijöille ja omistajanvaihdoksen ansiosta tapahtuva yrityksen markkina-aseman vahvistuminen sekä yrityksen toiminnan kehittäminen, tehostaminen ja laajentaminen.

A Oy:llä, joka oli keskinäinen kiinteistöyhtiö, oli verotuksessa vahvistettuja tappioita aiemmilta verovuosilta. A Oy oli myynyt koko osakekantansa vuonna 2007 ja A esitti, että se jatkaa omistajanvaihdoksen jälkeen toimintaansa ja että tappioiden vähentäminen on tarpeen yhtiön toiminnan jatkumisen kannalta. Korkein hallinto-oikeus katsoi tapauksessa, ettei tappion käyttö lupaa myönnettäessä keskinäistä kiinteistöyhtiötä aseteta erilaiseen asemaan kuin muita yhteisöjä. Tapauksessa ei ollut ilmennyt, että tappiot olisivat muodostuneet kauppatavaraksi, ja täten erityisiä syitä tappioiden vähentämiselle oli olemassa.¹²⁷

Keskinäistä osakeyhtiötä tulee siis tapauksen perusteella kohdella samoin, kuin muitakin yhteisöjä.

Säännökset voivat olla myös puolijoustavia. Säännös voi olla esimerkiksi sellainen, ettei säännös tyhjenny pelkästään säännöksessä annettuihin esimerkkeihin. Säännöksessä voidaan listata erilaisia tilanteita, joissa säännöstä sovelletaan, mutta säännös tavallaan jätetään avoimeksi. Puolijoustavasti on säädetty myös pääomatulojen veronalaisuudesta TVL 32 §:ssä. Pääomatulon käsite ilmenee puolijoustavasti kahdella tavalla:¹²⁸

”Veronalaista pääomatuloa on, siten kuin siitä jäljempänä tarkemmin säädetään, omaisuuden tuotto, omaisuuden luovutuksesta saatu voitto ja muu sellainen tulo, jota varallisuuden voidaan katsoa kerryttäneen. Pääomatuloa on muun ohessa korkotulo, osinkotulo siten kuin 33 a–33 d §:ssä säädetään, vuokratulo, voittosuus, henkivakuutuksen tuotto, kapitalisaatiosopimuksen tuotto, metsätalouden pääomatulo, maa-aineksista saadut tulot, luovutusvoitto ja osakesäästötililtä nostettu tuotto. Pääomatuloa on myös jaettavan yritystulon, yhtymän osakkaan tulosuuden sekä porotalouden tulon pääomatulo-osuus.”

Ensinnäkin säännöksen ensimmäisessä virkkeessä todettu ”muu sellainen tulo” viittaa siihen, etteivät säännöksessä mainitut tuloerät ole ainoita pääomatuloksi tulkittavia tuloja. Säännöksen toisessa virkkeessä todetaan, että pääomatuloa on ”muun ohessa” esimerkiksi korkotulo ja vuokratulo. Toisessakaan virkkeessä mainittua esimerkkilistaa ei säännöksen sanavalintojen perusteella tule pitää tyhjentävänä.¹²⁹

¹²⁷ KHO 2013:178.

¹²⁸ Ks. Määttä, 2014, 53–56.

¹²⁹ Määttä, 2014, s. 53–55.

3.2 Ennustettavuus ja yhdenmukaisuus

Oikeudellisten ratkaisujen ennustettavuuteen kohdistuu huomattava yhteiskunnallinen intressi. Talouselämän rakenne perustuu hyvin pitkälti pitkäjänteiseen suunnitteluun. Yleisesti ottaen voidaan todeta seuraavaa: mitä enemmän julkinen valta puuttuu talouselämän toimintaan, sitä keskeisemmän aseman suunnittelu ja suunnitelma talouselämän toiminnassa saa. Lisäksi voidaan katsoa, että oikeusvaltiossa ennustettavat oikeudelliset ratkaisut ovat tietynlainen odotusarvo. Oikeuden alalla ratkaisujen ennustettavuutta edistää oikeusnormien mahdollisimman täsmällinen kielellinen muotoilu. Tämä korostuu erityisesti verotuksessa.¹³⁰ Verotuksen oikeusvarmuuden eli ennustettavuuden toteutumisen kannalta tärkeä merkitys on etenkin legaliteettiperiaatteella. Ennustettavuuden vaatimusta korostaa lisäksi se, että verotuksella puututaan yksityisten varallisuusasemaan, joka on suojattu perustuslailla. Legaliteettiperiaate korostaa lakia oikeuslähteenä ja tulkinnan lähtökohtana lain sanamuotoa. Lisäksi luottamuksensuojaperiaate toteuttaa ennustettavuutta verotuksessa.¹³¹

Verotusta koskevien ratkaisujen ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden vaatimusten voidaan katsoa olevan keskeisessä asemassa, kun nostetaan esille lain soveltamiseen kohdistuvia normatiivisia odotuksia. Edellisen voidaan Tikan terminologiaa seuraten katsoa ilmentävän oikeusvarmuuden ideaa ja jälkimmäisen oikeudenmukaisuuden ideaa. Ennustettavuuden eli oikeusvarmuuden idealla tarkoitetaan tässä sitä, että verovelvolli-

¹³⁰ Ks. Brusiin, 1938, s. 68; Soikkeli, 2003, s. 35. Brusiin katsoo, että toinen tärkeä keino oikeusvarmuuden edistämiseksi on tuomioistuinten aikaisempien ratkaisujen huomioonotto. Yhteiskunnallisesti tärkeä intressi kohdistuu myös kohtuuden huomioimiseen. Soikkeli katsoo, että veropäätösten ennustettavuudella on myös merkitystä kansainväliselle kilpailukyvyllä, ks. Soikkeli, 2003, s. 37.

¹³¹ Knuutinen, 2015, s. 816, 831. Knuutinen katsoo hyvän verojärjestelmän perustuvan oikeusvarmuuteen, tehokkuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Haapaniemi puolestaan katsoo, että hyvän verojärjestelmän keskeisiin elementteihin kuuluu oikeusvarmuus ja ennustettavuus, ks. Haapaniemi, 2013, s. 24. Soikkeli jakaa oikeusvarmuuden edelleen muodolliseen ja materiaaliseen oikeusvarmuuteen, ks. Soikkeli, 2003, s. 33–70. Soikkeli katsoo, että ennustettavuus ja yhdenmukaisuus kuuluvat muodolliseen oikeusvarmuuteen. Ks. myös Pikkujämsä, 2001, s. 102 ja sivun alaviitteet 122–123.

sella tulee olla mahdollisuus ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset. Oikeudenmukaisuudella eli yhdenmukaisuudella tarkoitetaan positiivisessa mielessä sitä, että samanlaisia tapauksia on oikeudellisesti arvosteltava samalla tavalla. Negatiivisessa mielessä se tarkoittaa sitä, että verovelvollisryhmiä ei saa syrjiä ja lakia tulee soveltaa puolueettomasti ja objektiivisesti.¹³² Yhdenmukaisuusperiaatteen voidaan katsoa korostavan ratkaisujen ennustettavuutta.¹³³ Tässä yhdenmukaisuudella tarkoitetaan erityisesti verovelvollisten välisen verorasituksen tasaista jakautumista.¹³⁴

Verosäännösten tulisi kattaa kaikki merkittävimmät ajateltavissa olevat verovelvollisten taloudellisen käyttäytymisen muodot.¹³⁵ Lainsäätäjän yksityiskohtaisen lainsäädäntötekniikan voidaan katsoa edistävän ennustettavuuden toteutumista. Yhtenä tällaisen lainsäädäntötekniikan seurauksena on sanamuodon merkityksen korostuminen lakia tulkittaessa. Täsmälliset sanamuodot ovat toisaalta joustamattomampia kuin laajojen yleiskäsitteiden varaan rakentuva sääntely. Kun säännökset ovat kirjoitettu avoimiksi, ne jättävät soveltajalle enemmän tulkintavaraa. Toisaalta mitä avoimempaa lainkirjoitus on, sitä suurempi on verotuksen epäyhtenäisyyden riski. Avoimempi lainkirjoitus jättää enemmän tilaa tulkinnalle. Avoimiin muotoiluihin lainsäätäjä on turvautunut useiden verolakien säännösten kohdalla. Säännösten avoimuuden taustalla voi olla esimerkiksi se, että samaa säännöstä voidaan soveltaa uusissa taloudellisissa olosuhteissa. Avoimilla säännöksillä voidaan puuttua esimerkiksi veron kiertämiseen ilman, että suoraan loukattaisiin legaliteettiperiaatetta.¹³⁶ Perustellusti voidaan todeta, että avoimien säännösten

¹³² Tikka, 1972, s. 81–84. Tikka katsoo ennustettavuuden ilmentävän oikeusvarmuutta. Oikeusvarmuudelle samanlaisen sisällön antavat myös esimerkiksi Brusiin ja Knuutinen, ks. Brusiin, 1938; Knuutinen, 2015.

¹³³ Puronen, 2009, s. 478.

¹³⁴ Soikkeli, 2003, s. 37–40. Soikkeli katsoo, että yhdenmukaisuus on yksi yhdenvertaisuuden osatekijä.

¹³⁵ Ks. VM, 2002, s. 20. Kehittämistyöryhmän muistiossa todetaan, että ennakoitavuus merkitsee verotuksen yhdenvertaisuuden lisäksi sitä, että verovelvollisella on mahdollisuus ennen eri toimintavaihtojen välistä valintaa arvioida kunkin mahdollisten vaihtoehtojen veroseuraamukset. Tikka katsoo, että nykyaikainen taloudellinen toiminta vaatii veroseuraamusten ennustettavuuden saavuttamiseksi verolainsäädännön tietynasteista muuttumattomuutta ja yhdenmukaista tulkintatapaa, ks. Tikka, 1972, s. 83.

¹³⁶ Puronen, 2010, s. 86; Knuutinen, 2015, s. 820–821. Knuutinen toteaa, että toisaalta joissakin valtioissa on katsottu, että nimenomaan perustuslailliset näkökohdat ovat olleet esteenä yleislausekkeiden säätämiseksi. Soikkeli katsoo, että abstrakti lainsäädäntötekniikka mahdollistaa oikeusjärjestelmän tausta-arvojen ja -tavoitteiden huomioimisen oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa ja on tyypillinen sääntelymuoto hy-

seurauksena verovelvollisen mahdollisuus ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamuksia heikkenee. Tämä heikentää erityisesti verotuksen ennustettavuutta ja oikeusvarmuutta. Toisaalta luottamuksensuojaperiaate edistää verotuksen ennustettavuutta, mutta luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytysten täyttyminenkin on tulkinnanvaraista.¹³⁷

Verotusta koskevien päätösten yhdenmukaisuus kytkeytyy ennustettavuuteen. Verotuksen lakisidonnaisuuden taustalla olevat oikeusvaltioperiaate ja legaliteettiperiaate varmistavat ainakin periaatteessa sen, että verovelvollisen taloudellisten toimintojen veroja koskevat seuraamukset ovat ennakoitavissa. Yhdenmukaista verotus on silloin, kun samojen tosiseikkojen osalta sovelletaan samaa oikeusnormia, ja normin perusteella tehtävä verotusta koskeva päätös on verovelvollisten kesken sama.¹³⁸ Jos siis kaksi verovelvollista tekevät samanlaisen taloudellisen toimenpiteen, tulisi veroseuraamuksen olla molempien osalta sama. Toisaalta tulee huomioida, että oikeudellisen yhdenvertaisuuden arviointiperuste oikeussäännöksissä olevissa oikeustosiseikkakuvauksissa on aina lainsäätäjän toiminnan tulosta. Oikeudellinen yhdenvertaisuus on relatiivista.¹³⁹ Luottamuksensuojaperiaate voi tarkoittaa sitä, että verovelvollisten verokohtelu on samoista taloudellisista toimenpiteistä huolimatta erilainen. Verovelvolliset nauttivat luottamuksensuojaa lainsäätäjän tietoisesta tahdosta, eli lainsäätäjä on halunnut turvata verotuksen ennakoitavuutta.¹⁴⁰

vinvointivaltiolle. Se laajentaa lainsäätäjän toimivallan kustannuksella lainsoveltajan toimivaltaa, jota kutsutaan piilodelegoinniksi, ks. Soikkeli, 2003, s. 61. Ks. lisäksi Brusiin, 1938, s. 68–69; Tikka, 1972, s. 189–193.

¹³⁷ Puroinen, 2009, s. 479.

¹³⁸ Nykänen, 2017, s. 226, 244.

¹³⁹ Soikkeli, 2003, s. 38–39. Soikkeli katsoo, että suurimmassa osassa tapauksista verovelvollisten välinen yhdenvertaisuus voidaan turvata yhdenmukaisuuden muodossa. Toisaalta samankaltaisuus lienee harvoin täysin identtistä, ks. Myrsky, 2000, s. 802.

¹⁴⁰ VM, 1997, s. 20.

4 Luottamuksensuojaperiaate vero-oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa

Verosuunnitteluun liittyy usein tulkinnallista epävarmuutta ja näin ollen myös veroriskejä.¹⁴¹ Tavanomaiseen verosuunnitteluun voidaan katsoa kuuluvan ennakollisen kannanoton hakeminen. Ennen suunnittelemaansa toimenpiteeseen ryhtymistä verovelvollinen voi tällä tavalla varmistua tekemänsä taloudellisen toimenpiteen verokohtelusta. Toisaalta asia saattaa olla esimerkiksi niin kiireellinen, että ennakkoratkaisuun kuluva aika muodostaa itsessään riskin toimenpiteen tekemisen näkökulmasta. Ongelmana on myös se, että valituskelpoinen ennakkokannanotto eli ennakkoratkaisu voi johtaa pitkäkestoiseen muutoksenhakuprosessiin. Verovelvollisen tulee kuitenkin voida luottaa viranomaisen käytäntöön tai ohjeeseen.¹⁴² Kyse on verovelvollisen luottamuksen nauttimasta suojasta, josta on säädetty VML 26.2 §:ssä.¹⁴³ Tällöin verovelvollisella on perusteltu syy odottaa, että asia tullaan ratkaisemaan tietyllä tavalla. Toisaalta luottamuksensuojassa on myös kysymys uudelleen harkinnan kiellosta, eli päätöksen pysyvyydestä. Ilman lakiin perustuvaa toimivaltaa viranomainen ei voi muuttaa aiemmin tekemäänsä päätöstä jälkikäteen.¹⁴⁴ Tässä tutkielmassa tutkitaan VML 26.2 §:n soveltamisedellytysten täyttymistä, mutta monet ennakkopäätökset koskevat esimerkiksi verotuksen oikaisua. Tällä tavalla uudelleen harkinnan kieltokin tulee osaksi tutkielmaa.

¹⁴¹ Ks. yrityksen verosuunnittelusta ja yhteiskuntavastuusta tarkemmin Knuutinen, 2013, s. 177–179. Veron minimointi voidaan jakaa hyväksyttävään verosuunnitteluun, ei-hyväksyttävään mutta kriminalisoimattomaan veron kiertämiseen ja kriminalisoituihin, lain kieltämiin toimiin eli verovilppeihin.

¹⁴² Myrsky & Rabinä, 2011, s. 33–35. Ennakollisen kannanoton hakemiseen liittyy muitakin ongelmia, ks. Myrsky & Rabinä, 2011, s. 35. Lisäksi verovelvollisen tulisi lähtökohtaisesti voida luottaa veroviranomaisen hänelle antamiin verotusta koskeviin tietoihin ilman, että tämän olisi pakko hakea asiassa ennakkoratkaisua, ks. VM, 1997, s. 20. Ennakkoratkaisua voi hakea joko keskusverolautakunnalta VML 84 §:n tai Verohallinnolta VML 85 §:n mukaisesti. Vuoden 2012 loppuun asti verovelvollinen pystyi hakemaan tuloverotuksessa myös ennakkotietoa, joka ei ollut erikseen valituskelpoinen, ks. Myrsky, 2013. Tällöin muutosta haettiin vasta ennakkotiedon mukaan toimitettuun verotukseen, ks. Myrsky & Rabinä, 2011, s. 35.

¹⁴³ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 166. Myrsky & Rabinä toteavat, että ennakoitavuuden tarve on verotuksessa suurempi kuin muilla hallinnon aloilla. Verovelvollisen tulee voida ennen suunnittelemaansa toimeen ryhtymistä varmistua sen verokohtelusta, ks. Myrsky & Rabinä, 2011, s. 33. Myrsky & Rabinä puhuvat samalla sivulla myös ennustettavuudesta. Ennakoitavuudella tarkoitetaan tässä pitkälti samaa, kuin mitä esimerkiksi Tikka tarkoittaa puhuessaan ennustettavuudesta ratkaisutoimintaan kohdistuvana normatiivisena odotuksena, ks. Tikka, 1972, s. 81.

¹⁴⁴ Ks. Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 430–431. VML 54–59 §:ssä säädetään verotuksen oikaisusta joko verovelvollisen vahingoksi tai hyväksi.

4.1 Luottamuksensuojaperiaatteen sisältö

Luottamuksensuojaperiaate ilmenee verotuksessa siten, että verotus toimitetaan tulkinnanvaraisen asian osalta aikaisemman viranomaiskäytännön ja annettujen ohjeiden mukaisesti, kun verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä.¹⁴⁵ Kun verovelvollinen saa luottamuksensuojaa, verotus toimitetaan verovelvollisen eduksi. Verovelvolliselle edullinen ratkaisu merkitsee, että asia ratkaistaan joko kokonaan tai osittain verovelvollisen eduksi siltä osin, kuin verovelvollisen luottamusta suojataan. Toisaalta erityiset syyt voivat estää verovelvolliselle edullisen tulkinnan.¹⁴⁶ Erityisten syiden estäessä luottamuksensuojan antamisen tehdään vielä erikseen kohtuusharkinta. Luottamuksen suojaaminen tarkoittaa ainakin periaatteessa sitä, että objektiivinen ”oikea” ratkaisu sivuutetaan. Ratkaisutoiminnassa selvitetään ensin lain oikea tulkinta, ja vasta tämän jälkeen luottamuksensuojan soveltuvuus.¹⁴⁷ Luottamuksensuojaperiaate ulottuu verotuksen jokaiseen vaiheeseen.¹⁴⁸ Luottamuksensuojaperiaatetta koskevassa VML 26.2 §:ssä todetaan seuraavasti:

”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä muuta johdu. Jos vero kuitenkin maksuunpannaan, veroon liittyvät korkoseuraukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määäämättä kokonaan tai osittain, jos korkoseurauksien perintä ja veronkorotuksen määääminen olisivat asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuuttomia.”

¹⁴⁵ HE 53/1998 s. 2.

¹⁴⁶ Myrsky, 2011b, s. 637. Jos esimerkiksi tulkintalinja on muuttunut ankarammaksi, verotus toimitetaan lievemman tulkinnan mukaan.

¹⁴⁷ Pikkujämsä, 2001, s. 159. Hallituksen esityksessä luottamuksensuojaperiaatteen todetaan rajoittavan yleistä laillisuusperiaatetta verovelvollisen hyväksi, ks. HE 72/2002 vp s. 18. Periaatteessa muiden verovelvollisten näkökulmasta luottamuksensuojan soveltaminen on epätasapuolista. Tällöin yhdelle verovelvolliselle myönnetään toisten verovelvollisten kustannuksella veroviranomaisen väärään laintulkintakannanottoon perustuva veroetu, ks. Soikkeli, 2003, s. 238

¹⁴⁸ Puronen, 2009, s. 477–478. Luottamuksensuojaperiaate ulottuu käytännön verotuksen toimittamisessa esim. veroratkaisua edeltävään neuvontaan ja ohjaukseen, ennakoperintään, verotarkastukseen ja verotuksen oikaisuun, ks. Puronen, 2010, s. 110–127.

Luottamuksensuojan saamiselle on asetettu soveltamisedellytykset, jotka joko täyttyvät tai eivät. Asian tulee olla joko tulkinnanvarainen tai epäselvä, verovelvollisen tulee olla vilpittömässä mielessä ja verovelvollisen tulee toimia joko viranomaisen omaksuman käytännön tai antamien ohjeiden mukaisesti. Ensimmäisen virkkeen kaikkien edellytysten on toteuduttava yhtä aikaa, jotta verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa.¹⁴⁹ Edellytysten täyttymisestä huolimatta asia voidaan ratkaista verovelvolliselle epäedullisesti, jos asian suhteen on olemassa erityisiä syitä. Tämänkaltainen erityinen syy voi olla se, että verovelvollinen on esimerkiksi omalla toiminnallaan ollut aiheuttamassa asian muodostumista epäselväksi. Luottamuksensuojan antamista rajoittaa lisäksi muun muassa periaate verovelvollisten yhdenvertaisesta kohtelusta. Verovelvollisen luottamuksen suojaaminen ei voi täten olla rajatonta. Lain esitöiden mukaan luottamuksensuojaperiaatteessa on kyse ainoastaan yhdestä ratkaisua ohjaavasta periaatteesta.¹⁵⁰ Lisäksi säännöksen toisessa virkkeessä säädetään, että veroon liittyvät korkoseuraamukset voidaan kohtuuttomuuden perusteella jättää määräämättä. Käytännössä erityisten syiden olemassaolo ja kohtuuttomuuden arviointi on kuitenkin jäänyt harvinaiseksi poikkeustilanteeksi.¹⁵¹

Luottamuksensuojaa koskevassa säännöksessä mainitut edellytykset ovat semanttisesti epäselviä. Mitä tarkoitetaan esimerkiksi tulkinnanvaraisuudella, epäselvyydellä, vilpittömällä mielellä, viranomaisen käytännöllä, ohjeella tai erityisillä syillä?¹⁵² Koska säännöksessä mainittujen soveltamisedellytysten täytyminen on yksittäistapauksessa epäselvää, on KHO:n antamilla ennakkopäätöksillä poikkeuksellisen suuri merkitys säännöksen si-

¹⁴⁹ Knuutinen, 2014, s. 807. Ks. myös Verohallinto, 2019.

¹⁵⁰ HE 53/1998 vp s. 7, 11. Toisaalta kyse on Knuutisen mukaan vahvasta periaatteesta, ks. Knuutinen, 2014, s. 815–816. Jos säännöksen soveltamisedellytykset täyttyvät, niin tätä näkökulmaa voidaan pitää perusteltuna. Luottamuksensuojaa syntyy, ellei erityiset syyt sen antamista estä.

¹⁵¹ Rabinä ja muut, 2017, s. 56–58. Ks. myös Verohallinto, 2019.

¹⁵² Puronen, 2010, s. 101–102. Ks. HE 53/1998 vp s. 7. Lain esitöissä mainitaan lähinnä esimerkinomaisia tilanteita. Luottamusperiaatteella todetaan olevan merkitystä lähinnä tulkinnanvaraisissa tilanteissa. Periaate ei saa esitöiden mukaan johtaa ilmeisen väärin verotuspäätösten syntymiseen. Toisaalta jos pohditaan esimerkiksi contra legem -tyyppisiä eli lain sanamuodon vastaisia päätöksiä, niin ne ovat vero-oikeudessa erittäin harvinaisia. On myös hyvän tulkinnanvaraista, milloin jotakin yksittäistä päätöstä voidaan pitää lainvastaisena, ks. Määttä, 2014, s. 96.

sältöä selvitetessä. Prejudikaateilla eli ennakkopäätöksillä on prejudikatiivinen vaikutus, eli ne toimivat ratkaisuohteina myöhemmin samanlaisessa tapauksessa.¹⁵³ Toisaalta jokainen päätös koskee korostetusti vain kyseistä yksittäistä asiaa.¹⁵⁴

Vaikka luottamuksensuojan antaminen tarkoittaa sitä, että verotus toimitetaan kyseessä olevan asian osalta liian lievästi, myöhemmille vuosille virheellinen verotus ei kuitenkaan luo pysyvää oikeutta tulla virheellisesti verotetuksi.¹⁵⁵ Luottamuksensuojan edellytykset arvioidaan lainsoveltamisessa vasta sen jälkeen, kun aineellista verotusta koskeva verotusratkaisu on tehty. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen on aineelliseen verotusratkaisuun nähden aina toissijainen. Toisin sanoen luottamuksensuojaa koskevissa tapauksissa tehdään kaksi eri ratkaisua. Ensin tehdään varsinainen objektiivisesti oikea asiaratkaisu, jossa päädytään verovelvolliselle kielteiseen ratkaisuun. Tämän jälkeen tehdään luottamuksensuojaa koskeva ratkaisu, jossa verovelvollisen kielteinen päätös muuttuu myönteiseksi. Tämän jälkeen luottamuksensuojaa punnitaan suhteessa erityisiin syihin. Jos erityisistä syistä johtuen luottamuksensuojaa ei verovelvolliselle myönnetä, voidaan korkoseuraamukset jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain. Tällöin tulee tehdä vielä kolmas ratkaisu. Korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotukset määräämättä tilanteessa, jossa niiden periminen ja/tai määrääminen olisi asian tulokinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.¹⁵⁶

¹⁵³ Myrsky, 2011b, s. 649. Aiemmistä ratkaisuksista lienee kuitenkin vain vähän hyötyä myöhempien ratkaisujen ratkaisuohteina. Lisäksi kyse on loppujen lopuksi vain suhteellisesta samankaltaisuudesta, ks. Myrsky, 2000, s. 802. Tästä syystä myös absoluuttinen yhdenmukaisuus lienee mahdoton ajatus. Tapaukset eivät ole läheskään aina samanlaisia.

¹⁵⁴ Puroton, 2009, s. 494.

¹⁵⁵ Rabinä ja muut, 2017, s. 63–64.

¹⁵⁶ Pikkujämsä, 2001, s. 159; Puroton, 2009, s. 483. Tapauksessa KHO 2003/1065 korkein hallinto-oikeus katsoi, että luottamuksensuojan määrittämisksi tulee ensin ratkaista tapauksen aineellinen puoli.

4.1.1 Tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys

Ensinnäkään luottamuksensuojaa ei voi syntyä, jollei asia ole ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä. Epäselvyys viittaa siihen, että asian ratkaisun kannalta tarpeellinen tosiasia-puoli on jäänyt tavalla tai toisella epäselväksi. Kyse on asiaa koskevasta faktapremissistä, joka voi koskea esimerkiksi arvostusta koskevia ratkaisuja tai näytön arviointia. Tulkinnanvaraisuus viittaa puolestaan normipremissiin. Tulkinnanvaraisuuden osalta kyse on siitä, että tietyn aineellisen veronormin soveltaminen on tietyssä tilanteessa epäselvää.¹⁵⁷ Asian ei voida katsoa olevan tulkinnanvarainen tai epäselvä sellaisessa tilanteessa, jossa asiasta on nimenomainen säännös tai vakiintunut oikeus- tai verotuskäytäntö. Verovelvollisen henkilökohtaista näkemystä asian tulkinnanvaraisuudesta tai epäselvyydestä ei pidetä ratkaisevana. Luottamuksensuojaperiaatteen tarkoitus ei ole johtaa lainvastaisiin verotuspäätöksiin.¹⁵⁸ Luottamuksensuojaa ei täten voi syntyä, jos viranomais-toiminta on ollut ilmeisen virheellistä.¹⁵⁹ Asiaa voidaan pitää tulkinnanvaraisena esimerkiksi silloin, jos verotuksen ammattilaisilla on eriäviä näkemyksiä lain sisällöstä.¹⁶⁰

Tulkinnanvaraiset tilanteet voivat poistua lainsäädännön muuttumisen myötä. Toisaalta vanhojen tulkinnanvaraisten kysymysten poistuessa voi syntyä uusia tulkinnanvaraisia tilanteita. Myös oikeuskäytännön kehittyminen voi vaikuttaa siihen, ettei asia ole enää tulkinnanvarainen oikeustilan selkeytymisen myötä. Asian on oltava tulkinnanvarainen nimenomaan sillä hetkellä, jolloin kyseessä oleva oikeustoimi tehdään ja jonka veroseuraamuksiin luottamuksensuojasäännöstä sovellettaisiin. Jos tulkinnanvaraisuus poistuu ennen oikeustoimen toteuttamisajankohtaa, niin luottamuksensuojaa ei lähtökohtaisesti

¹⁵⁷ Ks. Puronen, 2009, s. 479–480. Tulkinnanvaraisuutta tai epäselvyyttä pohdittaessa on tunnustettava se, että moni ammattilaiselle täysin selvä asia on maallikolle tulkinnanvarainen. Lisäksi verovelvolliset näyttäisivät vetoavan valituksissaan lähes yksinomaan asian tulkinnanvaraisuuteen asian epäselvyyden sijaan, ks. tarkemmin Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 439.

¹⁵⁸ Myrsky, 2016a, s. 110. Valtaosassa vuonna 2015 käsitellyistä luottamuksensuojaa koskevista tapauksista oltiin vedottu asian tulkinnanvaraisuuteen, ks. Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 440–441. Ottaen huomioon verolainsäädännön tulkinnanvaraisuuden, tätä voidaan pitää odotettuna. Verovelvolliset vetosivat artikkelin aineiston perusteella luottamuksensuojaa koskevaan säännökseen noin joka kymmenessä verotusta koskevassa valituksessa.

¹⁵⁹ Pikkujämsä, 2001, s. 161.

¹⁶⁰ Myrsky, 2000, s. 801

myönnetä.¹⁶¹ Asiaa havainnollistaa seuraava muuttunutta oikeuskäytäntöä koskeva tapaus:

Verohallinto oli 1.12.2011 antanut A:n hakemuksesta ennakkoratkaisun. Ennakkoratkaisussa oli lausuttu, että mikäli A lahjoittaa B:lle ja kahdelle muulle lapselleen X Oy:n osakkeita, luovutuksen yhteydessä voidaan soveltaa perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä. Ennakkoratkaisun perusteluissa oli yritystoiminnan jatkamisen ja B:n osalta viitattu B:n toimintaan hallintoneuvoston jäsenenä. X Oy:öön oli perustettu hallintoneuvosto, jonka puheenjohtajana B oli toiminut. B:tä koskeva lahjaverotus oli 10.10.2012 toimitettu ennakkoratkaisun mukaisesti. Verohallinto oli 6.2.2017 antanut A:lle uuden X Oy:n osakkeiden lahjoitusta koskevan ennakkoratkaisun, jossa oli viitattu ratkaisuun KHO 2016:173 ja todettu B:lle annettavan lahjan osalta, ettei perintö- ja lahjaverolain 55 §:n sukupolvenvaihdoshuojennusta koskevia säännöksiä voitu enää soveltaa. Hallinto-oikeus oli HL 6 §:n yleiseen luottamusperiaatteeseen viitaten katsonut, että B:n tuli oikeutetusti voida odottaa, että asia ratkaistaan samalla tavoin kuin aiemmassa ennakkoratkaisussa oli lausuttu vuosikirjaratkaisusta KHO 2016:173 huolimatta. KHO totesi, että viranomaisen voi muuttaa vakiintuneeksikin muodostunutta oikeuskäytäntöään sikäli kuin siihen on olemassa perusteltu syy. Tällaisia syitä voivat olla esimerkiksi tuomioistuinkäytännössä annetut aikaisemmasta käytännöstä poikkeavat ratkaisut. Koska Verohallinnolla oli siten ollut perusteltu syy muuttaa perintö- ja lahjaverolain tulkintaa B:n osalta uudessa ennakkoratkaisussa, KHO saattoi Verohallinnon ennakkoratkaisun tältä osin voimaan.¹⁶²

Tapauksessa korkein hallinto-oikeus totesi, että viranomaisen voi perustellun syyn perusteella muuttaa vakiintuneeksi muodostunutta käytäntöään. Tästä syystä Verohallinnon antama ennakkoratkaisu saatettiin voimaan. Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen ei estä sitä, että viranomaisen tiukentaa vakiintuneeksi muodostunutta käytäntöään.¹⁶³

¹⁶¹ Rabinä ja muut, 2017, s. 58–59.

¹⁶² KHO 2018:122. Tapauksessa viitattiin HL 6 §:ssä yleisesti säädettyyn luottamuksensuojaperiaatteeseen, koska tuolloin perintö- ja lahjaverolaista ei löytynyt viittaussäännöstä VML 26.2 §:ään.

¹⁶³ Myrsky, 2011b, s. 638. Ensisijaisesti luottamuksensuoja antaa suojaa takautuvaa tulkinnan kiristämistä vastaan.

4.1.2 Verovelvollisen vilpitön mieli

Toisena edellytyksenä VML 26.2 §:n soveltamiselle on verovelvollisen tai hänen nimissään toimineen vilpitön mieli. Tämä tarkoittaa, että valtuutetun vilpillinen mieli estää säännöksen soveltamisen, vaikka päämies olisikin vilpittömässä mielessä.¹⁶⁴ Tunnuksmerkkinä verovelvollisen vilpittömälle mielelle voidaan pitää toimia, joihin huolellinen ihminen olisi asian selvittämiseksi ryhtynyt. Verovelvollisen tulee olla vilpittömässä mielessä nimenomaan silloin, kun oikeustoimi on tapahtunut. Hankalaksi vilpittömän mielen arvioinnin tekee monesti se, että ratkaisu tehdään kirjallisen aineiston perusteella.¹⁶⁵ Edellytyksenä vilpittömälle mielelle pidetään joka tapauksessa sitä, että verovelvollinen ottaa riittävän selon sellaisista säännöksistä ja ohjeista, jotka ohjaavat täyttämään verovelvollisen verotusta koskevia velvoitteita (bonus pater familias). Verovelvollinen ei saa myöskään antaa veroviranomaiselle väärää, epäselvää, puutteellista tai harhaanjohtavaa tietoa verotuksen perusteena olevista yksityiskohdista. Vilpitöntä mieltä tulee arvioida tapauskohtaisesti, koska edellytykset riittävän selon ottamiselle vaihtelee tapauskohtaisesti.¹⁶⁶ Jos verovelvollinen on toiminut vilpillisesti tai selkeästi lain vastaisesti, niin vilpitöntä mieltä ei synny.¹⁶⁷ Jos viranomainen on ottanut oikeudellisesti epävarmassa tilanteessa jonkin kannan tiettyyn asiaan, niin on vaikea nähdä verovelvollisen toimineen vilpillisessä mielessä.¹⁶⁸ Seuraava tapaus havainnollistaa vilpittömän mielen suojaa verotuksessa:

¹⁶⁴ Ks. Puronen, 2009, s. 480. Valtuutetun lisäksi kyse voi olla myös esimerkiksi avustajasta.

¹⁶⁵ Puronen, 2009, s. 480. Purosen mukaan todistustaakka vilpittömästä mielestä olisi katsottava olevan verovelvollisella VML 26.4 §:n perusteella. Tämä tarkoittaa, että pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Myös Kuusikko katsoo, että näyttövelvollisuus vilpittömästä mielestä on verovelvollisella, ks. Kuusikko, 2000, s. 630–631 ja 646–666.

¹⁶⁶ Myrsky, 2016a, s. 112. Muita vilpittömän mielen kannalta merkityksellisiä tapauksia ks. KHO 2003:21 ja KHO 2006:45.

¹⁶⁷ Wikström, 2006, s. 47. Koska verovelvollisen kyvyt ja taidot veroasioittensa hoidon osalta poikkeavat merkittävästi toisistaan, tulisi vilpitöntä mieltä Myrskyn mukaan tulkita verovelvollismyönteisesti in casu, ks. Myrsky, 2000, s. 800. Purosen mukaan olisi kohtuullista ratkaista asia vilpittömän mielen arvioinnin osalta verovelvollisen eduksi, ellei joku ulkoinen seikka voi muuta varmasti osoittaa, ks. Puronen, 2009, s. 480.

¹⁶⁸ Pikkujämsä, 2001, s. 161.

A Oy oli vuonna 1992 tehnyt X Ky:n ja sen vastuunalaisen yhtiömiehen B:n kanssa sopimuksen markkinointitehtävien hoitamisesta ja toimitusjohtajan tehtävien hoitamisesta. A Oy oli toiminut osakeyhtiölain säännöksiä ja hallituksen antamia ohjeita noudattaen. Aloitettuaan sopimuksen mukaisten tehtävien hoitamisen A Oy:ssä B haki ennakkoperintälain mukaista ennakkoratkaisua lääninverovirastolta, joka piti A Oy:n X Ky:lle maksettuja palkkioita B:n ennakkoperintälain tarkoitettuna palkkana. Lääninoikeus hylkäsi B:n valituksen lääninveroviraston päätöksestä. Kun lääninverovirasto näiden päätösten johdosta sittemmin vuonna 1996 kohdisti A Oy:öön maksuunpanot, ei A Oy:n katsoa olleen noista päätöksistä tietämätön ja siten tällä perusteella välttynyt maksuunpanolta. Huomioon otettiin myös OYL:n säännökset.¹⁶⁹

Asiaa arvioitiin yllä olevassa tapauksessa työn teettäjän vilpittömän mielen kannalta. B:n toimitusjohtajan roolissa hakema ennakkoratkaisu satoi myös A Oy:tä, koska A Oy:n ei voitu katsoa olleen tietämätön B:n hakemista ennakkopäätöksistä. Oikeuskäytännössä on myös suojattu työn teettäjän vilpittömää mieltä, mutta tässä tapauksessa toimitusjohtajan tietoisuuden katsottiin olevan yhtiön tietoisuutta.¹⁷⁰

4.1.3 Viranomaisen noudattama käytäntö

Kolmanneksi säännös edellyttää, että verovelvollinen on toiminut viranomaisen noudattaman käytännön mukaisesti. Käytäntö muodostuu verotuksen yhteydessä tehdyistä päätöksistä ja annetuista ennakkoratkaisuista. Yksikin verovelvollista koskeva aiempi ratkaisu voi olla osoituksena viranomaisen käytännöstä ja näin riittää luottamuksensuojan muodostumiseen. Toisaalta jos asian tosiseikat tai olosuhteet ovat muuttuneet, aikaisempi ratkaisukäytäntö ei voi synnyttää luottamuksensuojaa.¹⁷¹ Ennakkoperinnän yhteydessä tehtyyn ratkaisuun on voitava yleensä luottaa, kun verovelvollinen ennakoi viranomaisen käytäntöä lopullisessa verotuksessa.¹⁷²

¹⁶⁹ KHO 12.10.1998/2187, vrt. KHO 2006:45. Tässä tulee painottaa sitä, että ratkaisun aikaan luottamuksensuojaperiaatetta ei vielä oltu säädetty osaksi verolainsäädäntöä, ks. Puronen, 2010, s. 104–105.

¹⁷⁰ Puronen, 2010, s. 105. Työn teettäjän vilpittömästä mielestä ks. KHO 1980 II 604.

¹⁷¹ KHO 2000:15. Vaikka säätiö oli aikaisemmissa verotuksissa hyväksytty yleishyödylliseksi yhteisöksi, korkein hallinto-oikeus ei nähnyt asiassa perustetta säätiön esittämään luottamuksensuojan antamiseen. Säätiön sääntöjen mukainen yleishyödylliseksi tarkoitettu toiminta oli todellisuudessa jäänyt vähäiseksi.

¹⁷² Verohallinto, 2019.

A Oy, jonka palveluksessa oli kolme työntekijää, oli ostanut kesämökkikiinteistön, jolla vuoden 1991 veroilmoituksen mukaan yhtiön ainoat osakastyöntekijät olivat viettäneet osan lomistaan. Kesämökin yksityiskäyttöä ei veroilmoituksen mukaan ollut käsitelty yhtiön kirjanpidossa palkkana, koska lääninverovirasto oli ennakkoperintälain nojalla 7.5.1991 antamassaan ennakkoratkaisussa yhtiön toiminnastaan, osakkaista, työntekijöistä ja kesämökin käytöstä antaman selvityksen perusteella katsonut, että mökin käyttö yhtiön henkilökunnan vapaa-aikana oli tulo- ja varallisuusverolain tarkoittamaa työnantajan järjestämää virkistys- ja harrastustoimintaa. Täten veronalaista tuloa ei syntynyt eikä näin ollen myöskään ennakonpidätyksen alaista palkkaa. Verotusta vuodelta 1991 toimitettaessa ei yhtiöltä myöskään pyydetty tarkempaa selvitystä mökin henkilökuntakäytöstä. Korkein hallinto-oikeus katsoi näissä olosuhteissa ottaen huomioon myös verotuslain, ettei yhtiön tuloon voitu tehdä lisäystä osakastyöntekijöiden kesämökin yksityiskäytön johdosta.¹⁷³

Ennakkoratkaisussa lääninverovirasto oli siis katsonut, että osakeyhtiön mökin käyttö yhtiön henkilökunnan vapaa-aikana oli työnantajan järjestämää virkistys- ja harrastustoimintaa, josta ei syntynyt veronalaista eikä näin ollen myöskään ennakonpidätyksen alaista palkkaa. Näiden olosuhteiden perusteella korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei yhtiön tuloon voitu tehdä lisäystä osakastyöntekijöiden kesämökin yksityiskäytön johdosta. Tapauksessa luottamuksensuoja siis syntyi ennakkoperinnän yhteydessä annettavan ennakkoratkaisun perusteella. Luottamuksensuoja syntyy pääsääntöisesti viranomaisen tekemien nimenomaisten ratkaisujen perusteella, kuten yllä olevassa tapauksessa.¹⁷⁴ Jos viranomainen ei esimerkiksi pyydä verovelvolliselta veroilmoitusta, ei tämä tarkoita sitä, että sitä ei tarvitsisi antaa ja että tällä perusteella verovelvollisen luottamusta voitaisiin suojata:

A, joka oli yhdistys, oli harjoittanut työterveysasematoimintaa usean vuosikymmenen ajan ja merkitty vuonna 1980 Verohallinnon työnantajarekisteriin. Yhdistys ei ollut koskaan antanut veroilmoitusta, vaikka se olisi verotusmenettelystä annetun

¹⁷³ KHO 1996 B 536, vrt. kuitenkin päätökseen KHO 2012:21. Jos ennakkoperinnässä ei ole tehty nimenomaista ratkaisua, vaan ennakonpidätys muuttuu verovelvollisen pyynnöstä asiaa tarkemmin tutkimatta, luottamuksensuojaa ei synny.

¹⁷⁴ Myrsky, 2016a, s. 112. Ks. HE 29/2016 vp s. 28. Lisäksi jos viranomaisen aikaisempina verovuosina tai verokausina tekemät ratkaisut ovat olleet epäjohtomukaisia yksittäisen verovelvollisen kohdalla, niin luottamuksensuojaa voi syntyä tällaisesta ratkaisukäytännöstä, ks. KHO 6.11.1997/2826. Viranomaisen huolimaton menettely ei saa muodostua verovelvollisen vahingoksi.

lain nojalla ollut velvollinen sellaisen vuosittain antamaan. Yhdistykseltä ei oltu pyydetty veroilmoituksia eikä se ollut siis ollut tulo- ja varallisuusverotuksen kohteena. Yhdistykseltä pyydettiin veroilmoitus ensimmäisen kerran vasta vuodelta 2004 toimitettavaa verotusta varten. Yhdistystä ei pidetty toimitetussa verotuksessa yleishyödyllisenä yhteisönä ja sille vahvistettiin verotettava elinkeinotulo ja verotettava varallisuus. Hallinto-oikeus toisaalta katsoi yhdistyksen valituksesta, ettei yhdistys ollut yleishyödyllinen yhteisö, mutta luottamuksensuojan huomioon ottaen poisti yhdistykseltä tuloveron ja varallisuusveron suorittamisvelvollisuuden. Korkein hallinto-oikeus taas kumosi hallinto-oikeuden päätöksen ja saattoi toimitetun verotuksen voimaan. Yhdistyksen tulo- ja varallisuusverovelvollisuuteen liittyvät kysymykset eivät olleet tulo- ja varallisuusverotuksen toimittamisen toimivaltaisen Verohallinnon yksikön ratkaistavina. Veroilmoituksen verotettavasta tulosta on velvollinen antamaan verovelvollinen. Yhdistyksellä ei tämän vuoksi ollut perustetta luottaa siihen, ettei sen tarvitse suorittaa veroa tuloistaan, jos siltä ei pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen verotuksessa ei ollut muodostunut tässä tilanteessa yleishyödyllisyydestä tai yhdistyksen tulojen ja varallisuuden veronalaisuudesta sellaista käytäntöä, jonka mukaisesti yhdistys olisi toiminut. Yhdistys ei voinut tässä asiassa saada säännönmukaisessa verotuksessa luottamuksensuojaa.¹⁷⁵

Kyseisessä tapauksessa viranomaisen passiivisuus ei siis muodostanut luottamuksensuojaa. Toisaalta jatkuva piittaamattomuus asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn voi olla ratkaisevaa luottamuksensuojan syntymiseksi.¹⁷⁶ Tapauksessa vastuu siitä, että verotettavasta tulosta annetaan veroilmoitus, oli verovelvollisella. Yhdistyksellä ei ollut perustetta luottaa siihen, että veroa ei tarvitsisi suorittaa, jollei verovelvolliselta pyydetä veroilmoitusta. Yhdistyksen tuli suorittaa toiminnastaan tulo- ja varallisuusveroa, eikä yhdistyksen osalta syntynyt luottamuksensuojaa.

Viranomaisen omaksumalla käytännöllä tarkoitetaan viranomaisen nimenomaista kannanottoa juuri sellaiseen asiaan, josta on kysymys.¹⁷⁷ Kyse on viranomaisen tulkinnasta, jota on sovellettu joko yksittäisen verovelvollisen verotuksessa tai yhtenäisesti muiden verovelvollisten verotuksessa.¹⁷⁸ Jälkimmäisessä on usein kyse siitä, että vakiintunut ja

¹⁷⁵ KHO 2010:13.

¹⁷⁶ HE 53/1998 vp s. 11. Ks. myös Myrsky, 2011b, s. 638.

¹⁷⁷ KHO 2012:74. Tapauksessa korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei veroviranomainen ollut antanut ohjetta siitä, että kyseessä olevat osakkeet olisivat yhtiön käyttöomaisuutta tai että veroviranomainen olisi aikaisemmin tutkinut osakkeiden luonteen. Tapauksessa käsiteltiin luottamuksensuojan ja viranomaisen tutkimisvelvollisuuden välistä suhdetta. Tästä suhteesta ks. lisäksi tapaukset KHO 1998:57, KHO 2010:50 ja KHO 2014:34.

¹⁷⁸ Myrsky, 2011b, s. 638.

yhtenäinen verotuskäytäntö on kirjattu Verohallinnon aineellista verotusta koskevaan ohjeeseen, jolloin luottamuksensuojan perusteena on Verohallinnon ohjeeseen kirjattu käytäntö. Käytäntö voi perustua myös Verohallinnon tosiasiallisessa ratkaisutoiminnassa omaksuttuun tulkintalinjaan tai oikeuskäytäntöön, vaikka Verohallinnon ohjeessa ei tästä mainittaisi.¹⁷⁹

Luottamuksensuoja saattaa tulla kyseeseen myös verotarkastuksen yhteydessä. Verotarkastuksella pyritään säännönmukaista verotusta perusteellisemmin selvittämään verovelvollisen taloudelliset olosuhteet. Tarkastus voi koskea yrityksen koko liiketoimintaa tai vain osaa siitä. Lisäksi se voi kohdistua yhteen tai useampaan verolajiin kerralla.¹⁸⁰ Luottamuksensuoja voi tulla kyseeseen verotarkastuksessa tehdyn nimenomaisen ratkaisun tai tulevaa menettelyä varten annetun ohjauksen perusteella.¹⁸¹ Kyse voi olla esimerkiksi verotarkastajan neuvosta, jonka perusteella verovelvollinen olettaa toimivansa oikein.¹⁸² Jos verotarkastaja esittää verotuksesta luopumista luottamuksensuojan vuoksi, tulee tarkastajan tämän jälkeen kirjoittaa ohje virheen korjaamiseksi ja luottamuksensuojan katkaisemiseksi.¹⁸³ Seuraava tapaus havainnollistaa tarkastuskertomuksen merkitystä luottamuksensuojan syntymisessä:

¹⁷⁹ Ks. Verohallinto 2019. Verohallinnon (VHL 2.2 §) antamat yhtenäistämis- ja muut ohjeet tulee erottaa verohallinnon oikeudesta antaa oikeussääntöjä eli määräyksiä, ks. Myrsky & Rabinä, 2011, s. 18–20. Määräyksen antamisesta päättää virkamiehen esittelystä Verohallinnon pääjohtaja (VHL 8.2 §). Edellisessä on kyse siitä, että Verohallinto edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehittää Verohallinnon palvelukykyä.

¹⁸⁰ Puronen, 2009, s. 492. Jos jotakin verotuksen kannalta virheellistä seikkaa ei olla huomattu aiemmassa verotarkastuksessa, niin jo tarkistettu aineisto saattaa nauttia luottamuksensuojaa. Verotuksen oikaisua ei Purosen mukaan tällaisessa tilanteessa voi lähtökohtaisesti tapahtua. Jos verotarkastus ei ole kohdistunut virheellisen seikan sisältävään aineistoon, niin luottamuksensuojaa ei tällöin lähtökohtaisesti muodostu. Ongelmia voi syntyä sen suhteen, mikä aineisto on tarkistettu ja mikä ei.

¹⁸¹ Ks. Verohallinto 2019. Verojen perintää varten tehdyn erikoistilintarkastuksen yhteydessä suojaa ei voi syntyä, ks. KHO 2014:34.

¹⁸² Puronen, 2009, s. 482.

¹⁸³ Myrsky, 2016a, s. 116. Myrsky toteaa, että jos verovelvollinen vetoaa tarkastuksen aikana luottamuksensuojaan, verotarkastuskertomuksella otetaan kantaa luottamuksensuojan antamiseen. Jos ohjeet kirjataan hyvän tarkastustavan mukaisesti tarkastuskertomukseen, neuvot eivät jää ainoastaan suullisiksi. Tällöin näyttöongelmat tuskin nousevat kovinkaan keskeiseen asemaan, jos luottamuksensuojaan myöhemmin asiassa vedotaan, ks. Puronen, 2009, s. 492.

Telakalla alihankintatöitä tekeväälle yritykselle tehtiin verotarkastus vuoden 2012 toimitetun verotuksen osalta. Verotarkastuksessa oli todettu, ettei yhtiöllä olisi ollut vuosilta 1997-2001 oikeutta maksaa verovapaita päivärahoja ja kilometrikorvauksia suoraan telakalle työhön otetuille työntekijöille. Maksuunpanot oli toimitettu verotarkastuskertomuksessa esitetyn mukaisesti. Verovirasto oli hylännyt yhtiön oikaisuvaatimuksen ja hallinto-oikeus oli hylännyt yhtiön valituksen. Korkein hallinto-oikeus katsoi, kuten hallinto-oikeuskin valituksenalaisessa ratkaisussaan, että Helsingissä oleva telakka oli ollut yhtiön työntekijöiden varsinainen työpaikka. Yhtiö oli tulkinnut virheellisesti varsinaisen työpaikan käsitettä ja tästä syystä maksanut työntekijöille väärin perustein päivärahoja ja kilometrikorvauksia. Tällä perusteella yhtiön valitus hallinto-oikeuden päätöksestä olisi siis tullut hylätty. Asiassa oli kuitenkin harkittava, oliko yhtiöllä oikeus saada vaatimaansa luottamuksensuojaa VML 26.2 §:n nojalla. Yhtiön ennakkoperintää koskevassa vuonna 1995 laaditussa tarkastuskertomuksessa verovuosilta 1993 ja 1994 ei ollut yömatkarafoja lukuun ottamatta esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä. Tähän nähden yhtiön oli katsottava toimineen tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti, kun se vuonna 1995 toimitetun ennakontarkastuksen jälkeen oli yömatkarafoja lukuun ottamatta jatkanut työntekijöille maksamiensa matkakustannusten korvausten osalta aikaisemmin noudattamaansa käytäntöä. Kun asiassa ei ollut ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia oli ratkaistava yhtiön eduksi. Tästä johtuen yhtiölle ei voitu 1997-2001 maksuunpanna laininlyötyjä ennakonpidätyksiä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuja.¹⁸⁴

Verotarkastuskertomuksessa ei siis oltu esitetty huomautuksia matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä. Näin ollen verovelvollinen oli toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti. Lisäksi työnantajaan kohdistuva verotarkastus voi synnyttää luottamuksensuojan myös työntekijään nähden tilanteessa, jossa työnantaja maksaa työntekijälle matkakustannusten korvauksia:

A:n työnantajan luona suoritettiin verotarkastus. Verotarkastuksessa oli todettu, että työnantaja oli maksanut A:lle verovapaita matkakustannusten korvauksia ilman perustetta. Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei työnantajalle voitu maksuunpanna työnantajasuorituksia, koska työnantaja oli toiminut tulkinnanvaraisessa asiassa vilpittömässä mielessä viranomaisen hyväksymän käytännön mukaisesti.

¹⁸⁴ KHO 2006:45. Hallinto-oikeus sen sijaan katsoi, että asiaa ei voitu ratkaista yhtiön eduksi säännösten tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden perusteella. Hallinto-oikeus ei myöntänyt verovelvolliselle luottamuksensuojaa.

*Perusteettomasti suoritettuja matkakustannusten korvauksia ei tästä syystä voitu lukea A:n tuloksi.*¹⁸⁵

Yhtiö oli siis tulkinnut väärin varsinaisen työpaikan käsitettä. Työnantaja oli maksanut siis matkakustannusten korvauksia ilman perustetta. Toisaalta työnantajan luottamusta suojattiin, joten matkakustannusten korvauksia ei voitu lukea A:n tuloksi. Tämä johtui siitä, että ennakoperintää koskevassa tarkastuskertomuksessa ei oltu esitetty huomautuksia yhtiön noudattamasta matkakustannusten korvauksia koskevasta käytännöstä.¹⁸⁶ Mielenkiintoinen on eri mieltä olleen hallintoneuvoksen Ahti Vapaavuoren äänestyslausunto. Vapaavuori katsoo, että luottamuksensuojan edellytykset eivät olleet täyttyneet kaikilta osin tapauksessa. Suoritettu verotarkastus ei hänen mukaan sellaisenaan merkitse, että olisi syntynyt sellainen viranomaiskäytäntö, jonka perusteella A:n luottamusta voitaisiin suojata. Toisaalta tämä ei estä sitä, että asia käsiteltäisiin esimerkiksi veronhuojennus-asiana. Verosta vapauttamisesta säädetään nykyisin VKL 47 §:ssä.¹⁸⁷ Tästä näkökulmasta tapauksessa lienee ollut tulkinnanvaraista myös se, että onko viranomaiskäytäntöä syntynyt.

Verotarkastuksen yhteydessä voidaan käsitellä vielä erikseen luottamuksensuojan uudelleen harkinnan kieltoa koskevaa ulottuvuutta.¹⁸⁸ Verohallinto voi omasta aloitteestaan korjata virheelliset verotuspäätökset verotuksen itseoikaisumenettelyllä VML 54-59 §:n nojalla. Tällainen oikaisu voi koitua joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi. Verovelvollisen vahingoksi tapahtuva oikaisu lienee mielenkiintoisempi esimerkki tämän tutkielman näkökulmasta. Verotuksen oikaisun kohteena voi olla sellainen asia, johon verovelvollinen on saanut luottamuksensuojaa aiemmin esimerkiksi säännönmukaisessa ve-

¹⁸⁵ KHO 2009:20. Ks. myös Turun HAO 29.06.2007 07/0425/3. Tapauksessa työnantajalle myönnetty luottamuksensuoja ulottui työntekijään, joten jälkiverotukset kumottiin.

¹⁸⁶ Täytyy ottaa huomioon myös se, ettei toisessa verolajissa tehty ratkaisu automaattisesti synnytä luottamuksensuojaa toiseen verolajiin. Oikeuskäytäntöä ei tällaisesta tilanteesta tosin ole toistaiseksi olemassa, ks. Verohallinto 2019.

¹⁸⁷ Verosta vapauttamisesta tarkemmin ks. Tamminen, 2017.

¹⁸⁸ Ks. Mikkilä & Rabinä, 2017, s. 443. Luottamuksensuojaan saatetaan vedota virheellisesti tilanteessa, jossa arvion kohteena on uudelleen harkinnan kieltoa koskevien soveltamisedellytysten täyttyminen.

rotuksessa, mutta myöhemmin verotarkastuksessa ollaan todettu verovelvollisen toimineen vilpillisessä mielessä. Tällaisessa tilanteessa oikaisun edellytykset tutkitaan Purosen mukaan normaalisti eikä aikaisemman luottamuksensuojan antaminen vaikuta verotuspäätökseen.¹⁸⁹ Tähän näkemykseen voidaan perustellusti yhtyä.

4.1.4 Viranomaisten antamat ohjeet

Viranomaisten ohjeilla tarkoitetaan ensinnäkin varsinaisia VHL 2.2 §:n perusteella annettuja ohjeita. Tietyin edellytyksin sillä tarkoitetaan myös HL 8 §:n perusteella annettua neuvontaa. Viranomaisen antamien ohjeiden yhteydessä on siis perusteltua ottaa huomioon myös viranomaisen neuvontavelvollisuus.¹⁹⁰ HL 8.1 §:n mukaan:

”Viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava asiakkailleen tarpeen mukaan hallintoasian hoitamiseen liittyvää neuvontaa sekä vastattava asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Neuvonta on maksutonta.”¹⁹¹

HL 8.1 §:ssä säädetty neuvonta ilmentää vaatimusta lähinnä menettelyllisestä neuvontavelvollisuudesta. Toisaalta HL 8 § ei estä aineellista neuvontaa, etenkin jos se on luonteeltaan yleisluonteista. Koska hyvän hallinnon perusteet (HL 6–10 §) asettavat laadullisia vähimmäisvaatimuksia viranomaisen toiminnalle, HL 8 §:n voidaan katsoa asettavan neuvonnalle vain minimitason. HL 8 § ei siis estä sitä, että neuvonta olisi yleisluonteista laajempaa. Verovelvollisen avustaminen ei kuitenkaan kuulu veroviranomaisen velvollisuuksiin. Tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että asiakirjoja ei tarvitse laatia asiakkaan puolesta, lomakkeita ei tarvitse täyttää eikä verovelvollista tarvitse avustaa verosuunnittelussa. Neuvontavelvollisuus koskee vain viranomaisen toimivaltaan kuuluvia tehtäviä ja

¹⁸⁹ Ks. Puronen, 2009, s. 492–493. Puronen puhuu jälkiverotuksesta, mutta tarkoittaa sillä nimenomaan verotuksen oikaisua.

¹⁹⁰ Puronen, 2009, s. 483. Ks. myös VM, 1997, s. 22. Vaikkei VHL 2.2 §:n perusteella annetut ohjeet ole juridisesti sitovia, niin luottamuksensuojaperiaatteen kannalta ohjeiden tosiasiallisen sitovuuden tunnustamisella on tärkeä merkitys. Ilman verolakeihin sisältyvää valtuutusta tällainen ohjeet eivät kuitenkaan ole oikeuslähteitä, ks. Wikström, 2006, s. 26–27. Ne eivät siis sido verovelvollisia eikä tuomioistuimia.

¹⁹¹ VML ei itsessään sisällä termiä ”neuvo”, vaan termi tulee hallintolaista.

niiden tulee liittyä hallintoasian hoitamiseen. Vain asiallisiin ja riittävän yksilöityihin kysymyksiin ja tiedusteluihin tulee vastata. Viranomaisen tulee arvioida asiakkaan todellisen tarpeen arviointi tapauskohtaisesti.¹⁹²

Viranomaisen neuvontavelvollisuus voidaan jakaa yleiseen neuvontavelvollisuuteen sekä erityiseen neuvontavelvollisuuteen. Yleinen neuvonta koskee aineellisen ja muodollisen verotuksen yleisneuvontaa. Se on lähtökohtaisesti maksutonta. Yleisneuvonta tapahtuu esimerkiksi Verohallinnon puhelinneuvonnalla ja ohjeilla.¹⁹³ Viranomaisen ohjeilla tarkoitetaan sellaisia ohjeita, jotka ovat myöhemmin todennettavissa. Tällaisia ohjeita ovat muun muassa Verohallinnon sivuilta löytyviä kirjallisia täyttööppaita ja tiedotteita.¹⁹⁴ Jos julkaistu yleisohje osoittautuu virheelliseksi, se sitoo viranomaista aina ohjeen oikaisuhetkeen asti. Kun verovelvollinen toimii virheellisen ohjeen mukaan, niin luottamuksensuoja ulottuu kaikkiin oikeustoimiin, jotka on tehty ennen kuin virheellisen ohjeen korjaus on julkaistu. Toisaalta esitetyn kannanoton tulee olla riittävän täsmällinen ja yksilöity, jotta verovelvollinen voi saada luottamuksensuojaa.¹⁹⁵ Seuraava esimerkitapaus koskee Verohallinnon sivuilta löytyvässä Henkilöverotuksen käsikirjassa ollutta kannanottoa:

Verohallituksen Henkilöverotuksen käsikirjaan sisältyi kannanotto, jonka perusteella voitiin perustellusti lueta tulkintasuositus, että tuloverolain mukaisessa verotuksessa maksettu preemio ei ole osakkeiden hankintamenon osa. Optioista maksetun preemion ja kaupankäyntikulujen jaksottaminen oli ollut tulkinnanvarainen vuonna 2007, jolloin A oli toteuttanut optiot ostamalla niiden kohde-etuutena olleet osakkeet. A oli toiminut vilpittömässä mielessä Henkilöverotuksen käsikirjassa esitetyn ohjeen mukaisesti. Kun asiassa ei ollut ilmennyt erityisiä syitä, joista

¹⁹² Puronen, 2009, s. 482–484; Puronen, 2010, s. 108. Neuvonnan yhteydessä ei voida ennakoida yksittäisten hakemusten tosiasiallista menestymistä, ks. Myrsky, 2009, s. 360.

¹⁹³ Puronen, 2009, s. 484.

¹⁹⁴ Myrsky, 2011b, s. 638. Periaatteessa myös Verohallinnon järjestämän koulutuksen jakaman kurssimateriaalin perusteella voi muodostua luottamuksensuojaa, ks. Soikkeli, 2003, s. 231. Suullista ohjetta voidaan pitää samoin edellytyksin sitovana kuin kirjallistakin ohjetta, mutta tällaisen ohjeen todennettavuus lienee kirjallista ohjetta vaikeampaa. Samoja periaatteita voidaan soveltaa esimerkiksi sosiaalisessa mediassa annettuihin ohjeisiin, joten sieltäkin saatu ohje voi muodostaa luottamuksensuojan verovelvollisen verotuksessa, ks. Puronen, 2009, s. 484.

¹⁹⁵ Rabinä ja muut, 2017, s. 62–63. Jos ohjeessa tuodaan esille tosiseikkoja, joiden perusteella verokohtelua arvioidaan ja asiaan sisältyy tapauskohtaista harkinnanvaraisuutta, ohjeen perusteella ei synny luottamuksensuojaa, ks. Verohallinto 2019.

voisi muuta johtua, A:lle myönnettiin luottamuksensuojaa ja asia ratkaistiin A:n eduksi.¹⁹⁶

Erityisellä neuvonnalla tarkoitetaan puolestaan tietyille henkilölle yksilöidyssä asiassa annettua neuvontaa tai ohjausta. Lähtökohtana on tällöin se, että muodollisia seikkoja koskeva neuvonta on maksutonta, mutta aineellisia seikkoja koskeva neuvonta on lähtökohteisesti maksullista. Aineelliseen neuvontaan voidaan lukea esimerkiksi ennakolliset kannanotot ja erityinen neuvonta.¹⁹⁷ Mielenkiinto kohdistuu tässä erityisesti jälkimmäisiin. Vaikka erityistä velvollisuutta antaa aineellista neuvontaa ei ole, niin tosiasiasa aineellista neuvontaa annetaan. Kun kyse on tapauskohtaisesta yksilöidystä neuvosta, on luottamuksensuojan syntyminen mahdollista. Seuraava tapaus koskee veroviraston antaman kirjeen vaikutusta jälkiverotuksen kannalta. Tapaus on ajalta ennen VML 26.2 §:n voimaantuloa, mutta tapausta voidaan silti pitää neuvonnan näkökulmasta ja näin ollen luottamuksensuojan kannalta merkityksellisenä:¹⁹⁸

Verovirasto oli lähettänyt pankin toimitusjohtajalle verojohtajan allekirjoittaman kirjeen, jonka mukaan toimitusjohtajan työsuhdeasunnon asuntoetua laskettaessa oman asunnon pinta-alasta voitiin pitää edustustilana ja verotettavana asuntoedun pinta-alana voitiin pitää asunnon pinta-alaa vähennettynä asuntoedun edustustilan osuudella. Vuoden 1990 veroilmoitukseen liitettyssä ennakonpidätystodistuksessa toimitusjohtajan asuntoetu oli ilmoitettu veroviraston kirjeen mukaisella tavalla ja verovuoden säännönmukainen verotus toimitettiin veroilmoituksen mukaisesti. Koska mainittu veroviraston kirje oli ollut verotoimiston tiedossa vuoden 1990 säännönmukaista verotusta toimitettaessa, ei asiassa ollut jälkiverotusoikeutta.¹⁹⁹

Tapauksessa siis veroviraston lähettämä kirje synnytti luottamuksensuojaa. Neuvonnan kannalta merkityksellinen on erityisesti seuraava ratkaisu, joka koskee suullista nimenomaista ohjetta:

¹⁹⁶ KHO 2012:69. Hallinto-oikeus ei ottanut kantaa luottamuksensuojaa koskevaan kysymykseen. Korkein hallinto-oikeus totesi, että verovelvollisen ei ole ollut syytä epäillä Henkilöverotuksen käsikirjassa lausun kannanoton paikkansapitävyyttä. Näin ollen korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei verovelvolliselle syntynyt tarvetta pyytää ennakkoratkaisua.

¹⁹⁷ Puronen, 2009, s. 484–485. Sen sijaan esimerkiksi ennakonpidätysprosentin muuttaminen verovelvollisen pyynnöstä ei ole kannanotto, joka sitoisi veroviranomaista verotusta toimitettaessa, ks. KHO 2012:21.

¹⁹⁸ Puronen, 2009, s. 484.

¹⁹⁹ KHO 17.12.1998/2862.

Tapauksessa A:n puoliset olivat ostaneet osakehuoneistoja aloittaakseen vuokraustoiminnan harjoittamisen. He olivat käyneet verotoimistossa tiedustelemassa suunnittelemiensa korjausten aiheuttamien kulujen vähennyskelpoisuutta vuokratuloista. Verotoimiston taholta oli annettu suullinen ohje, jonka mukaan korjaustyön ajankohdalla, suoritettiinpa se heti osakkeiden oston jälkeen ennen vuokrausta tai vasta myöhemmin vuokraustoiminnan alkamisen jälkeen, ei ollut kulujen vähentämisen kannalta merkitystä. Annettu ohje johtui siitä, ettei kyse ollut peruskorjauksista vaan vuosikorjauksista. Puolisot olivat toimineet verotoimistosta saamansa ohjeen mukaisesti. Säännönmukaisissa verotuksissa hyväksyttiin heidän vaatimuksensa vähentää korjauskulut vuokratuloista nimenomaan vuosimenoina. Verotuksen oikaisulautakunta hyväksyi veroasiamiehen oikaisuvaatimuksen siitä, että välittömästi huoneiston hankkimisen jälkeen tehdyt korjaukset oli katsottava peruskorjauksiksi. Kulut katsottaisiin tällöin osaksi hankintahintaa. Oikaisulautakunnan käsittelyssä asiaa ei katsottu tulkinnanvaraiseksi tai epäselväksi. Hallinto-oikeudessa asia hylättiin ja katsottiin, että TVL 54 §:n mukaan pääomatuloista voidaan vähentää vain niiden hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneet menot. Huoneistojen arvoa merkittävästi korottavien peruskorjauskulujen vähennyskelttomuus vuosimenoina ilmeni hallinto-oikeuden mukaan jo lain sanamuodosta. Näin olleen verotoimistosta etukäteen annettu suullinen ilmoitus kulujen vähennyskelpoisuudesta ei ole muodostanut puolisoille VML 26 §:ssä tarkoitettua luottamuksensuojaa. Korkeimman hallinto-oikeuden käsittelyssä KHO katsoi, että A:n puolisoitten suorittamat huoneistojen korjaustyöt ovat olleet laadultaan vuosikorjausta. Koska ne on tehty ennen vuokraustoiminnan aloittamista, niiden on katsottava liittyneen osakehuoneistojen hankintaan. Kysymys osakehuoneistossa heti hankinnan jälkeen suoritettujen korjausten kulujen vähentämisestä on ollut tuloverolakia ja sitä edeltäneitä lakeja sovellettaessa kuitenkin tulkinnanvarainen. Samankaltainen ratkaisu oltiin tehty ainoastaan elinkeinotulon verotuksen osalta tapauksessa KHO 15.5.1992/1849. Korkein hallinto-oikeus katsoi oikeustilan selkiintyneen tuloverotuksen osalta vasta tapauksen KHO 2000:51 myötä. Osakehuoneiston ennen vuokrauksen alkamista tapahtuneesta kunnostuksesta aiheutuneiden menojen vähennyskelpoisuus on ollut tulkinnanvarainen vuonna 1999, jolloin A:n puoliset olivat käyneet asiaa verotoimistossa tiedustelemassa. Asiakirjojen mukaan heillä ei ole ollut syytä epäillä saamansa suullisen ohjeen paikkansapitävyyttä. Kun kyseisissä oloissa otettiin huomioon asian laatu, ei ollut syntynyt tarvetta pyytää verotusmenettelystä annetussa laissa tarkoitettua ennakkoratkaisua tai -tietoa. Puolisot ovat, saatuaan suullisen ohjeen, toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeen mukaisesti. Kun asiassa ei ole ilmennyt sellaisia erityisiä syitä, joista muuta johtuisi, asia on ratkaistava A:n puolisoitten eduksi.²⁰⁰

²⁰⁰ KHO 2003:21. Ks. myös Puroinen, 2009, s. 486. Puroinen toteaa, että ratkaisussa korkein hallinto-oikeus katsoi yksittäisen virkamiehen suullisesti antaman neuvon sitovan koko Verohallintoa. Kuitenkin vrt. tapaukseen KHO 2012:21, jossa korkein hallinto-oikeus totesi, etteivät suullisesti käydyt keskustelut voi yleensä muodostaa veroviranomaista sitovaa kannanottoa. Mielenkiintoista on se, että hallinto-oikeuden mukaan huoneistojen arvoa merkittävästi korottavien peruskorjauskulujen vähennyskelttomuus

Peruskorjauskulujen vähennyskeltottomuus vuosimenoina ilmeni hallinto-oikeuden mukaan jo lain sanamuodosta. Koska lain sanamuodossa pitäytyminen tarkoittaa legaliteettiperiaatteen vaatimaa tulkintaa, KHO sivuutti legaliteettiperiaatteen verolaille asettaman vaatimuksen sanamuotoon pitäytymisestä laintulkinnassa. Toisaalta verovelvollisten ratkaisutoimintaan kohdistuva ennustettavuuden odotus täyttyi. KHO katsoi, ettei verovelvollisille ollut syntynyt tarvetta asian laatu huomioon ottaen hakea ennakkoratkaisua. Edellä mainitun tapauksen perusteella suulliset ohjeet ovat siis hyvinkin merkityksellisiä. Suullisen ohjeen saatuaan puoliset olivat tapauksessa toimineet vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeen mukaisesti. Haasteellisiksi suullisten ohjeiden osalta saatavat muodostua näyttökysymykset. Toisaalta tiedot suullisesti esitetyistä vaatimuksista ja selvityksistä, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun, on kirjattava tai muulla tavoin rekisteröitävä (HL 42 §). Tämä tarkoittaa sitä, että virkamiehen tulee kirjata muistiin antamansa ohje, antamisen ajankohta ja se, kenelle ohje on annettu.²⁰¹ Tämän kirjaamisvelvoitteen piiriin kuuluvia tietoja ovat lain esitöiden perusteella suullisesti esitetyt vaatimukset ja selvitykset, joilla voi olla merkitystä asian ratkaisun kannalta.²⁰²

4.1.5 Erityiset syyt

Vaikka luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täytyisivät, luottamuksensuoja on mahdollista jättää antamatta erityisistä syistä. Jos luottamuksensuojalle muodostuu soveltamisedellytysten täytyessä pienempi painoarvo kuin sitä vastaan kilpaileville periaatteille, niin luottamuksensuojan antamisen estävät erityisten syiden olemassaolo. Kyse on periaatepunninnasta, jossa on lähtökohtaisesti aina kyse yhdenvertaisuuden ja luot-

vuosimenoina ilmeni jo lain sanamuodosta. Toisaalta korkein hallinto-oikeus katsoi asian olevan perustellusti tulkinnanvarainen.

²⁰¹ Puroinen, 2009, s. 487.

²⁰² Ks. HE 72/2002 vp s. 98. Soikkeli katsoo, että verovelvollisen tulee viranomaiselta neuvoa pyytäessä riittävän yksityiskohtaisesti identifioida itsensä sekä pyydettävän neuvon kohteena olevan oikeuskysymyksen ja oikeustositteet, ks. Soikkeli, 2003, s. 252.

tamuksensuojan välisestä ristiriidasta. Muutkin periaatteet voivat kuitenkin tulla kyseen. Soikkeli näkee, että esimerkiksi legaliteettiperiaate voisi olla tällainen syy. Soikkeli katsoo, että mitä kauemmas luottamuksensuojaperiaatteen vaatima laintulkintakannanotto menee lain sanamuodon mukaisesta tulkintakannanotosta, sitä painavampia perusteluja luottamuksensuojaperiaate vaatii soveltuakseen. Toisaalta tulee huomioida, että Soikkeli katsoo luottamuksensuojaperiaatteen puhtaaksi oikeusperiaatteeksi. Tästä näkökulmasta katsottuna luottamuksensuoja ikään kuin perustelee yksittäisen laintulkintakannanoton, joka kilpailee muiden laintulkintakannanottojen kanssa.²⁰³ Toisaalta säännöksessä on mainittu tietyt soveltamisedellytykset, jotka joko täyttyvät tai eivät täyty edellytysten tulkinnanvaraisuudesta huolimatta. Kun soveltamisedellytykset täyttyvät, niin Knuutisen mukaan kyse on vahvasta periaatteesta.²⁰⁴ Vahvan periaatteen sivuuttaminen on mahdollista vain poikkeuksellisesta, erityisestä syystä. Mikä tahansa syy ei voi estää luottamuksensuojan antamista. Luottamuksensuojaperiaatteen antamisen voinee estää muutkin erityiset syyt kuin verovelvollisten välinen yhdenmukaisuus, mutta kyse lienee todella harvinaisesta tilanteesta.²⁰⁵

Erityisen syyn soveltumisessa on kyse poikkeustilanteesta. Tavanomaisesti käsiteltävä asia ratkaistaan verovelvollisen eduksi kokonaan, jos luottamuksensuojan soveltamisedellytykset täyttyvät.²⁰⁶ Erityinen syy voi olla se, että verovelvollinen on omalla toiminnallaan edesauttanut asian muodostumista epäselväksi. Lisäksi erityisesti yhdenvertainen kohtelu on tekijä, joka rajoittaa luottamuksensuojaperiaatteen soveltamista.²⁰⁷ Jos erityisistä syistä luottamuksensuojaa ei anneta ja vero maksuunpannaan, niin veroon liit-

²⁰³ Ks. Soikkeli, 2003, s. 17, 238–239. Soikkelin näkökulmasta legaliteettiperiaate ja luottamuksensuojaperiaate lähtökohtaisesti kilpailevat toistensa kanssa. Puronen katsoo, että luottamuksensuoja on lähtökohtaisesti ristiriidassa nimenomaan yhdenmukaisuuden kanssa, ks. Puronen, 2010, s. 100–101.

²⁰⁴ Knuutinen, 2014, s. 816.

²⁰⁵ Luottamuksensuojaperiaate ei sovellu ratkaisuihin, jotka ovat lainvastaisia, ks. HE 53/1998. Ks. kuitenkin Määttä, 2014, s. 96.

²⁰⁶ Myrsky, 2011b, s. 638. Ks. myös Verohallinto, 2019. Verohallinnon ohjeessa todetaan, että kyse harvinaisesta poikkeustilanteesta.

²⁰⁷ Ks. HE 53/1998 vp s. 7, 11. Ks. myös Wikström, 2016, s. 118. Erityiseksi syyksi voidaan Verohallinnon ohjeen mukaan katsoa myös verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun vaatimus. Tällä tarkoitetaan, että samanlaiset tapaukset tulee käsitellä ja ratkaista tasapuolisesti, ks. Verohallinto, 2019.

tyvät korkoseuraamukset voidaan säännöksen mukaan kuitenkin jättää perimättä ja veronkorotus jättää määräämättä kokonaan tai osittain. Seuraamusten perinnän ja veronkorotusten määräämisen tulee olla asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta.²⁰⁸ Luottamuksensuojasäännöksessä tarkoitettuja seuraamuksia ovat viivästyskorko, viivekorko ja veronlisäys. Esimerkiksi verotuksen päättymisen yhteydessä määrättävä seuraamus on huojennettu viivästyskorko. Jos seuraamuksen perimättä jättämisestä tehdään päätös ennen itse veron erääntymistä, veron lisäksi muita seuraamuksia ei ehdi kertyä. Luottamuksensuojasäännöksen lisäksi verovelvollinen voi vaatia liitännäisseuraamusten perimättä jättämistä ViiveKorkoL 7 §:n 3 momentin perusteella tai haakea määrättyjen seuraamusten poistamista VKL 47 §:n perusteella.²⁰⁹ Erityisten syiden vallitessa viranomaisen tulee tästä huolimatta ”verovelvollista vastaan”. Kohtuuttomuutta arvioidaan tällaisessa tilanteessa esimerkiksi asian taloudellisella intressillä tai verovelvollisen taloudellisella asemalla. Tästä voidaan päätellä, että luottamuksensuojaa koskevaan säännökseen sisältyy myös moraalinen ulottuvuus.²¹⁰

²⁰⁸ Puronen, 2009, s. 483. Käytännössä VML 26.2 §:n jälkimmäisen virkkeen soveltamistilanteet ovat jääneet harvinaisiksi, ks. Rabinä ja muut, 2017, s. 58.

²⁰⁹ Ks. Verohallinto, 2019.

²¹⁰ Puronen, 2009, s. 483. Kohtuuseen kohdistuvasta yhteiskunnallisesta intressistä ks. Brusiin, 1938, s. 68–72. Sitoutuminen kohtuuteen näkyy Olaus Petrin tuomarinohjeissa, ks. Aarnio, 2006, s. 255. ”Mikä ei ole oikeus ja kohtuus, se ei saata olla lakikaan.”

5 Johtopäätökset

Vero-oikeudessa legaliteettiperiaatteella on keskeinen merkitys. Se ei rajoitu ainoastaan siihen, että verosta tulee säätää lailla. Se tulee ottaa huomioon myös ratkaisutoiminnassa. Ensinnäkin harjoittamalla tuomiovaltaa ei ole mahdollista luoda uutta veroa. Toiseksi laintulkinnassa tulee lähtökohtaisesti pitäytyä lain sanamuodossa.²¹¹ Jos verolainsäädäntö laaditaan yksityiskohtaiseksi, niin sanamuotoon on helpompi tukeutua ja sen merkitys korostuu laintulkinnassa. Tämä johtuu siitä, että täsmälliset sanamuodot ovat tulkinnassa laajoja yleiskäsitteitä joustamattomampia.²¹² Kun oikeussäännökset laaditaan tulkinnanvaraisiksi ja avoimiksi, niin säännösten sisällön perusteella voi olla hankala ennustaa esimerkiksi taloudellisten toimenpiteiden veroseuraamuksia.²¹³ Legaliteettiperiaatteesta huolimatta vero-oikeudessa törmätään monesta eri syystä tulkinnanvaraisiin tilanteisiin. Verosäädökset voivat olla epätäydellisiä, ja yksittäiset verosäännökset voivat olla tulkinnanvaraisia. Tästä seuraa se, ettei verovelvollisen ole läheskään aina mahdollista ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamuksia. Tämä on ongelmallista erityisesti ennustettavuuden ratkaisutoimintaan asettaman vaatimuksen näkökulmasta. Toisaalta koska vilpittömässä mielessä viranomaisen käytännön tai ohjeen mukaisesti toimivan verovelvollisen luottamusta viranomaiseen suojataan tulkinnanvaraisessa tai epäselvässä asiassa, lainsäätäjä on halunnut antaa verotuksen ennustettavuudelle merkitystä tulkinnanvaraisia tilanteita varten.²¹⁴ Tällä tavalla edistetään myös verovelvollisen oikeusturvaa.

Verovelvollisen ratkaisutoimintaan kohdistuvat vaatimukset voidaan jakaa ennustettavuuteen ja yhdenmukaisuuteen.²¹⁵ Verovelvollisten yhdenmukaisen kohtelun periaate on vero-oikeudessa tärkeä, koska verotuksessa kyse on verorasituksen jakaantumisesta

²¹¹ Toisaalta vaikka tulkinnassa voitaisiin pitäytyä lain sanamuodossa, verolakien tulkinta voi koitua haastavaksi, ks. Määttä, 2014, s. 102.

²¹² Knuutinen, 2015, s. 820.

²¹³ Ks. Soikkeli, 2003, s. 35.

²¹⁴ VM, 1997, s. 20. Ks. myös Määttä, 2014.

²¹⁵ Tikka, 1972, s. 81. Kyse on Myrskyn mukaan verovelvollisten välisestä horisontaalisesta oikeudenmukaisuudesta, ks. Myrsky, 2013, s. 137.

verovelvollisten kesken.²¹⁶ Yhdenmukaisuutta voidaan pitää ennustettavuuden edellytyksenä.²¹⁷ Yhdenmukaisuus vaatii, että samanlaisia tapauksia arvostellaan oikeudellisesti samalla tavalla ja lakia sovelletaan objektiivisesti. Myöskään verovelvollisryhmien syrjimistä voidaan pitää tämän vaatimuksen valossa kiellettynä.²¹⁸ Yhdenmukaisuudessa korostuu muoto, muodollisuus ja kaavamaisuus. On perusteltua katsoa, että legaliteetti-periaate toteuttaa ratkaisutoiminnassa ennustettavuuden edistämisen kautta myös yhdenmukaisuutta. Erilaisissa olosuhteissa olevia verovelvollisia voidaan kuitenkin kohdella eri tavoin, vaikka se rikkoisikin yhdenmukaisuuden vaatimusta. Näin tekee esimerkiksi luottamuksensuojaa koskeva periaate. Ristiriita luottamuksensuojaperiaatteen ja verovelvollisten yhdenmukaisuuden välillä on aina olemassa luottamusta suojatessa. Yhdenmukaisuus voikin tulla kyseeseen luottamuksensuojan antamisen estävänä erityisenä syynä.

Luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollisen luottamusta, jos säännöksessä mainitut soveltamisedellytykset täyttyvät. Jos erityisestä syystä luottamusta ei kuitenkaan suojata, niin lainsoveltajan tulee tehdä kohtuusharkinta asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden perusteella. Koska erityiset syyt tulevat kyseeseen vain poikkeustilanteissa, pääsääntöisesti verovelvollisen luottamusta suojataan. Tämä tarkoittaa sitä, että objektiivisesti katsottava oikea ratkaisu sivuutetaan. Sen sijaan voimaan jää ”väärä” verotusta koskeva ratkaisu, ja verotus toimitetaan yksittäisen verovelvollisen eduksi. Luottamuksensuojaperiaate kytkeytyy ratkaisutoimintaan kohdistuvien vaatimusten näkökulmasta nimenomaan ennustettavuuden kautta legaliteettiperiaatteeseen.²¹⁹ Legaliteettiperiaatteen voidaan katsoa toteuttavan ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden vaatimuksia yleisesti. Luottamuksensuojaperiaate puolestaan toteuttaa tapauskohtaisesti ennustettavuutta yhdenmukaisuuden kustannuksella. Kokonaisverorasituksen näkökulmasta

²¹⁶ Puronen, 2009, s. 494.

²¹⁷ Soikkeli, 2003, s. 39.

²¹⁸ Koska kyse on pitkälti verorasituksen jakaantumisesta verovelvollisten kesken, niin yhdenmukainen kohtelu estää luottamuksensuojan antamisen erityisenä syynä tilanteissa, kun luottamuksensuojaperiaate haittaa verovelvollisten välistä yhdenmukaisuutta liikaa. Tämän tilanteen määrittäminen ei kuitenkaan liene yksiselitteistä. Ks. myös Myrsky, 2013, s. 137. Horisontaalisen oikeudenmukaisuusperiaatteen valossa on samassa taloudellisessa asemassa olevia veronmaksajia tulisi verottaa yhdenmukaisesti.

²¹⁹ Ks. Pikkujämsä, 2001, s. 160, 165–66.

yksittäisen verovelvollisen luottamusta suojataan muiden verovelvollisten vahingoksi. Toisaalta verovelvollisen luottamuksen suojaaminen painaa lähtökohtaisesti yhdenmukaisuusnäkökulmaa enemmän, jos soveltamisedellytykset täyttyvät.

Ainakin periaatteessa luottamuksensuojaperiaate turvaa verovelvollisen mahdollisuuden ennakoida taloudellisten toimenpiteidensä veroseuraamukset. Toisaalta ratkaisutoiminnan tasolla verovelvollisen luottamuksen suojaaminen on ensinnäkin korostuneen tapauskohtaista. Sen lisäksi että eri oikeusasteet voivat olla erimielisiä luottamuksensuojan syntymisestä, niin erimielisyyttä voi olla myös saman oikeusasteen eri ratkaisijoiden kesken.²²⁰ Näin ollen luottamuksensuojaa koskevan säännöksen soveltamisedellytysten täyttyminenkin lienee usein tulkinnanvaraista.²²¹ KHO:n ratkaisukäytännössä luottamuksensuojan syntymiselle on asetettu tiukat reunaehdot – soveltamisedellytysten täyttyminen on harvinaista. Esimerkiksi vuonna 2015 KHO antoi ainoastaan 8 ratkaisua, joissa oli pääasian lisäksi kyse luottamuksensuojasta. 6 tapauksessa asia ratkaistiin pääasian osalta verovelvollisen eduksi, ja yhdessä tapauksessa luottamuksensuojaa syntyi äänestyspäätöksellä. Hallinto-oikeus puolestaan käsitteli vuonna 2015 yhteensä 127 luottamuksensuojaa koskevaa asiaratkaisua. Hyväksyttyjä päätöksiä tehtiin 8 ja hylättyjä yhteensä 119. Yksittäinen suurin syy hylätä luottamuksensuojaa koskeva vaatimus oli se, ettei ollut olemassa verohallinnon aikaisempaa päätöstä tai nimenomaista kannanottoa (47). Päätös tai kannanotto ei myöskään välttämättä koskenut kyseistä asiaa. Toiseksi suurin syy luottamuksensuojaa koskevan vaatimuksen hylkäämiselle oli se, ettei asia ollut tulkinnanvarainen (32).²²² Kun otetaan huomioon se, kuinka usein tulkinnanvaraisia tilanteita vero-oikeudessakin kohdataan, tämä lienee jokseenkin yllättävää. Koska vero-oikeudessa törmätään suhteellisen usein tulkinnanvaraisiin tilanteisiin, ja luottamuksen suojaamiselle on asetettu oikeuskäytännön perusteella korkea kynnys, voi veroseuraamusten ennakoiminen olla erityisen haastavaa verovelvollisen näkökulmasta. Ainoaksi

²²⁰ Ks. esimerkiksi KHO 2009:20.

²²¹ Ks. tarkemmin Puronen, 2009.

²²² Ks. asiasta Mikkilä & Rabinä, 2017. Näissä luvuissa otetaan huomioon myös muut kuin VML 26.2 §:n kattamat verolajit. Tämän aineiston huomiointi on mielestäni kuitenkin perusteltua sen osoittamiseksi, miten harvoin luottamusta suojataan.

vaihtoehdoksi tulkinnanvaraisissa tilanteissa jäänee ennakkoratkaisun hakeminen, jos verovelvollinen haluaa ehdottomasti varmistua verokohtelusta. Tämäkään ei ole täysin ongelmaton vaihtoehto.²²³

Pelkästään edellä todetun perusteella ei voida kuitenkaan vetää ehdottomia johtopäätöksiä. Voidaan kuitenkin todeta, että luottamuksensuojaperiaate ainakin periaatteessa edistää legaliteettiperiaatteen tavoin ennustettavuutta. Samalla se kuitenkin rikkoo ratkaisutoimintaan kohdistuvaa yhdenmukaisuuden vaatimusta. Esitöiden perusteella luottamuksensuojaperiaatteen tarkoituksena on ollut parantaa verovelvollisen oikeusturvaa ja taloudellisten toimenpiteiden veroseuraamusten ennakointia. Jos luottamuksensuojan antamisen rima asetetaan tarpeeksi korkealle, niin periaatteen käytännön merkitys jäänee kuitenkin vähäiseksi. Ottaen huomioon miten usein tulkinnanvaraisia tilanteita verotuksessa kohdataan, riman pitäminen sopivan matalalla luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisedellytysten täyttymisen suhteen voisi olla perusteltua. Tämä tarkoittaisi tosin sitä, että luottamusta luultavasti suojattaisiin paljon useammin kuin nykyisin. Toisaalta samaan hengenvetoon voidaan todeta se, että ratkaisutoiminnan yhdenmukaisuutta koskeva vaatimus tulisi huomioida ratkaisutoiminnassa herkemmin. Ei olisi kohtuullista, jos luottamuksensuojan syntymiskynnyksen madaltamisen seurauksena olisi se, että yksittäisten verovelvollisten verorasitus kevenisi lähes poikkeuksetta muiden verovelvollisten verorasituksen koventuessa. Luottamuksensuojaperiaatteen punninta suhteessa yhdenmukaisuusperiaatteeseen tulisi siten näkyä ratkaisua koskevissa perusteluissa useammin. Näin edistettäisiin ennustettavuuden ja yhdenmukaisuuden lisäksi oikeusvaltiolle ominaista oikeusturvaa sekä vähennettäisiin lainsoveltajan mahdollista mielivaltaa.²²⁴ Luottamuksensuojan antamisessa on kyse viime kädessä oikeusturvan toteutumisesta.²²⁵

²²³ Myrsky & Rabinä, 2011, s. 33–35

²²⁴ Ks. tarkemmin Aarnio, 2006, s. 249–252. Perusteluvelvollisuus tulee PL 21 §:stä. Ks. myös Anttila, 2005.

²²⁵ Puronen, 2010, s. 98–99.

Jos luottamuksensuojan saaminen estyisi erityisestä syystä, eli kenties todennäköisimmin verovelvollisten yhdenmukaisuuden vuoksi, niin siinä tapauksessa voidaan tehdä vielä kohtuusharkinta. Tällöin korkoseuraamukset voidaan jättää perimättä ja veronkorotus määräämättä kokonaan tai osittain, jos niiden periminen olisi asian tulokannanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Tämä vaihtoehto tarkoittaa käytännössä seuraavaa. Lainsoveltaja selvittää ensin objektiivisesti oikean ratkaisuvaihtoehdon, jonka jälkeen arvioidaan luottamuksensuojan soveltamisedellytysten täyttyminen. Vaikka soveltamisedellytykset täyttyisivät ja verovelvollisen luottamusta tulisi lähtökohtaisesti suojata, yhdenmukaisuusnäkökohdat huomioon ottaen verovelvollisen luottamusta ei kuitenkaan suojattaisi. Tällöin lainsoveltaja huomioisi sekä ennustettavuutta että yhdenmukaisuutta koskevat ratkaisutoimintaan kohdistuvat vaatimukset. Yksittäinen verovelvollinen ei voisi nauttimastaan luottamuksesta huolimatta hyötyä omassa verotuksessaan muiden verovelvollisten kustannuksella. Tällainen tilanne lienee käsillä silloin, kun verorasitus voisi keventyä kohtuuttoman paljon yksittäisen verovelvollisen osalta. Yhdenmukaisuus ei kuitenkaan merkitse millimetrioikeudenmukaisuutta.²²⁶ Vaikkei luottamuksensuoja soveltuisi, takautuvasti maksettavaksi tulevat korkoseuraamukset tai veronkorotus voitaisiin kuitenkin tietyin edellytyksin jättää määräämättä.

Edellä tarkoitettu kohtuusharkinta tarkoittaisi joka tapauksessa seuraavaa: lainsoveltaja tekisi objektiivisesti oikean veroratkaisun luottamuksensuojasta huolimatta, mutta verovelvollisen ei tarvitsisi välttämättä kärsiä korkoseuraamuksia tai veronkorotusta. Tällainen soveltamistapa on oikeuskäytännön valossa nykyisin kuitenkin hyvin harvinaista. Soveltamistapa saattaisi kuitenkin olla perusteltua veroseuraamusten ennakkoinnin näkökulmasta ja yhdenmukaisuuden. Toisaalta luottamuksen suojaamisen yhteydessä voidaan yleisellä tasolla esittää kysymys: miten helppoa on sivuuttaa objektiivisesti oikea ratkaisu ja antaa verovelvolliselle luottamuksensuojaa?²²⁷ Usein kenties liian vaikeaa.

²²⁶ Puronen, 2010, s. 86.

²²⁷ Puronen, 2009, s. 478. Ainakin yksittäisen verovirkailijan näkökulmasta yhdenmukaisuusvaatimuksen uhmaaminen saattaa olla liian vaikeaa. Lisäksi tulee ottaa huomioon, että esimerkiksi virkamies vastaa virkatoimiensa lainmukaisuudesta (PL 118 §). Seurauksena saattaa olla korvausvastuu VahL 4:2.1:n perusteella. Ks. asiasta tarkemmin Soikkeli, 2003, s. 80. Erittäin haasteellisia lienevät lainsoveltajan näkökulmasta ne tilanteet, joissa on kyse luottamuksensuojasta ja veron kiertämisestä, ks. Anttila, 2005, s. 407.

Lähteet

Kirjallisuus

Aarnio, A. (1989). *Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja*. WSOY.

Aarnio, A. (2006). *Tulkinnan taito – ajatuksia oikeudesta, oikeustieteestä ja yhteiskunnasta*. WSOY.

Aarnio, A. (2011). *Luentoja lainopillisen tutkimuksen teoriasta*. Forum Iuris.

Anttila, M. (2005). Luottamuksensuojaperiaatteen soveltaminen – haaste lainkäyttäjälle. *Verotus*, 55(4), 399–407.

Brusiin, O. (1938). *Tuomarin harkinta normin puuttuessa*. Suomalainen lakimiesten yhdistys.

Haapaniemi, O. (2013). Oikeusvarmuus ja ennustettavuus sekä lailla säätämisen vaatimus – esimerkkinä oman ja vieraan pääoman määrittely siirtohinnoittelusäännösten perusteella. Teoksessa A. Mieho (Toim.), *Vero ja finanssi: Matti Myrsky 60 vuotta* (s. 23–35). Edita Publishing Oy.

Hallberg, P. (1997). *Oikeus puntarissa : Puheenvuoro*. Wsoy.

Helin, M. (1988). *Lainoppi ja metafysiikka. Tutkimus skandinaavisen oikeusrealismin tieteenkuvasta ja sen vaikutuksesta Suomen siviilioikeuden tutkimuksessa vuosina 1920–1960*. Suomalainen lakimiesyhdistys.

Husa, J. (1995). *Julkisoikeudellinen tutkimus: Tutkimus julkisoikeudessa harjoitettavan oikeusdogmatiikan metodologiasta*. Finn publishers Oy.

Juusela, J. (2018). Legaliiteettiperiaate vero-oikeudessa. *Defensor legis*, 99(4), 449–467.

- Kilpi, L. (1979). Oikeustapauksia. *Lakimies*, 77(2), 182–198.
- Kilpi, L. (1990). Eräitä huomioita veroasioiden käsittelystä KHO:ssa. *Verotus*, 40(5), 365–377.
- Klami, H. T. (1979a). *Johdatus oikeusteoriaan*. Turun yliopisto.
- Klami, H. T. (1979b). Oikeustapausanalyysin perusteita. *Lakimies*, 77(5), 407–437.
- Knuutinen, R. (2009). *Muoto ja sisältö vero-oikeudessa – erityistarkastelussa rahoitus ja sijoitusinstrumentit*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Knuutinen, R. (2013). Veron minimointi ja yrityksen yhteiskuntavastuu. *Verotus*, 63(2), 177–191.
- Knuutinen, R. (2014). Luottamuksensuoja verotuksessa – sääntö vai periaate? *Lakimies*, 112(6), 799–824.
- Knuutinen, R. (2015). Legaliteettiperiaate vero-oikeudessa. *Lakimies*, 113(6), 811–833.
- Kuusikko, K. (2000). *Neuvonta hallinnossa. Julkisoikeudellinen tutkimus viranomaisen velvollisuudesta ja hallinnon asiakkaan oikeudesta neuvontaan sekä virheellisen neuvon oikeusvaikutuksista*. Kauppakaari Oyj.
- Koillinen, M. (2012). *Luottamuksensuoja eurooppalaisena oikeusperiaatteena*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Laakso, S. (1990). *Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta: erityisesti julkisoikeuden alalla*. Valtionhallinnon kehittämiskeskus.

- Lindgren, J. (2010). Verohallinnon organisaatiouudistus – puitteet yhdenmukaisuuden ja toiminnan kehittämiseksi. *Verotus*, 60(4), 352–358.
- Mikkilä, M. & Rabinä, T. (2017). Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisesta hallintotuomioistuimissa. *Verotus*, 67(4), 430–444.
- Myrsky, M. (2000). Luottamuksensuojaperiaatteen kysymyksiä verotuksessa. *Defensor Legis* 5, 797–806.
- Myrsky, M. (2004). Oikeuslähteistä verotuksessa. *Verotus*, 54(1), 39–55.
- Myrsky, M. (2005). Perustuslain merkityksestä verotuksen kannalta. *Verotus*, 55(1), 27–40.
- Myrsky, M. (2007). Eduskunnan oikeusasiamies ja verotus. *Verotus*, 57(5), 474–487.
- Myrsky, M. (2008). Oikeuskanslerista valvontaviranomaisena verotuksessa. *Verotus*, 58(5), 488–499.
- Myrsky, M. (2009). Hyvä hallinto ja verotus. *Verotus*, 59(4), 355–365.
- Myrsky, M. (2011a). *Ennakkopäätökset verotuksessa*. Talentum Media Oy.
- Myrsky, M. (2011b). Milloin verotuksessa on mahdollista saada luottamuksensuojaa? *Defensor Legis*, 92(5), 636–649.
- Myrsky, M. (2012). Ennakkopäätösten tulkinnan ja hyödyntämisen kysymyksiä. *Verotus*, 62(3), 255–265.

Myrsky, M. (2013). Ennakkopäätösvalitusmenettelystä ja muista verotusmenettelyä koskevista muutoksista. *Defensor Legis*, 94(1), 70–79.

Myrsky, M. (2014a). Luonnolliset vähennykset ja verotus. *Defensor Legis*, 95(5), 776–791.

Myrsky, M. (2014b). Perustuslakivaliokunta ja verotus. *Verotus*, 64(1), 482–494.

Myrsky, M. (2016a). Luottamuksensuoja ja kehittyvä oikeuskäytäntö. *Defensor Legis*, 97(1), 108–118.

Myrsky, M. (2016b). Verolain tulkinnan kysymyksiä. *Verotus*, 66(1), 21–27.

Myrsky, M., & Rabinä, T. (2011). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Talentum Media Oy.

Mäenpää, O. (2008). *Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet*. Edita Publishing Oy. (Alun perin julkaistu 2003).

Määttä, K. (2013). Mietteitä verolain tulkinnasta. Teoksessa A. Mieho (Toim.), *Vero ja finanssi: Matti Myrsky 60 vuotta* (s. 177–191). Edita Publishing Oy.

Määttä, K. (2014). *Verolakien tulkinta*. Edita Publishing Oy.

Nykänen, P. (2010). Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä luovutusvoittoverotuksesta kesältä 2009. *Verotus*, 60(1), 40–50.

Nykänen, P. (2012). Tulonhankkimistoiminnassa käytettävän hyödykkeen vähennyskelpoisen hankintamenon määrittäminen henkilöverotuksessa. *Verotus*, 62(2), 152–166.

- Nykänen, P. (2017). Perustuslain yhdenvertaisuuden vaatimus ja välitön verotus. *Oikeus*, 46(2), 224–249.
- Ossa, J. (1994). Lojaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Teoksessa A. Saarnilehto(Toim.), *Lojaliteettiperiaatteesta – Vastapuolen edun huomioon ottamisesta eri oikeuden aloilla* (s. 129–146). Turun yliopisto.
- Pikkujämsä, M. (2001). *Oikeusperiaatteet ja arvonlisäverotus kiinteistöalalla*. Kauppa-kaari Oyj.
- Puronen, P. (1996). Verovelvollisen suosimisen periaate ja verotusmenettely. *Verotus*, 46(4), 493–501.
- Puronen, P. (2009). Luottamuksensuojaperiaate verotusmenettelyssä. *Verotus*, 59(5), 474–494.
- Puronen, P. (2010). *Oikeusturva, verotus ja viranomaiskäytänteet*. WSOYPro Oy.
- Ryynänen, O. (2004). Oikeusturvan parantamisen tavoista verotuksessa. *Verotus*, 54(4), 433–435.
- Räbinä, T., Myrsky, M., Myllymäki, J. (2017). *Verotusmenettelyn perusteet*. Luettu 3.4.2020. Vaatii käyttöoikeuden. [https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/IAFBBXXTBBAED#kohta:VEROTUSMENETTELYN\(\(20\)PERUSTEET\(\(20](https://verkkokirjahylly-almatalent-fi.proxy.uwasa.fi/teos/IAFBBXXTBBAED#kohta:VEROTUSMENETTELYN((20)PERUSTEET((20)
- Siltala, R. (2004). *Oikeudellinen tulkintateoria*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Soikkeli, L. (2003). *Luottamuksensuojaperiaate verotuksessa*. WSOY lakitieto.

- Tamminen, M. (2017). Verosta vapauttaminen ja muutoksenhaku. *Verotus*, 67(5), 600–609.
- Tikka, K. (1972). *Veron minimoinnista. Tutkimus tulo- tai omaisuusverosta vapautumisen tarkoituksessa tehdyistä toimista lainsoveltamisongelmana erityisesti silmällä pitäen verotuslain 56 §:ää* Förlagsbolaget Judex Kustannusyhtiö.
- Tikka, K. (1983). Oikeustieteen tehtävistä verotutkimuksessa. *Lakimies*, 81(7–8), 1079–1093.
- Tikka, K. (1999). Verolakien perustuslainmukaisuuden tutkimisesta tuomioistuimissa. *Lakimies*, 97(6–7), 982–994.
- Tähti, A. (1995). *Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa*. Suomalainen lakimiesyhdistys.
- Valtiovarainministeriö (1997). *Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 36/1997. Valtiovarainministeriö, vero-osasto.
- Valtiovarainministeriö (2002). *Kilpailukykyiseen verotukseen – tuloverotuksen kehittämistyöryhmän muistio*. Valtiovarainministeriön työryhmämuistioita 12/2002. Valtiovarainministeriö, vero-osasto.
- Verohallinto (2016, 20. joulukuuta). *Vahvistettu tappio ja omistajanvaihdos*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero A223/200/2016. Noudettu 2020-04-03 osoitteesta: https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/48572/vahvistettu_tappio_ja_omistajanvaihdos2/#3-poikkeuslupamenettely.
- Verohallinto (2019, 4. joulukuuta). *Luottamuksensuoja verotusmenettelyssä*. Verohallinnon syventävä vero-ohje, diaarinumero VH/2142/00.01.00/2019. Noudettu

2020-04-03 osoitteesta: <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/ohje-haku-sivu/47866/luottamuksensuoja-verotusmenettelyss%C3%A4/>.

Wikström, K. (2006). *Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa*. Turun yliopisto.

Wikström, K., Ossa, J., Urpilainen, M. (2015). *Vero-oikeuden yleiset opit*. Kauppakamari Oyj.

Äimä, K. (2011). *Veroprosessioikeus : ihmis- ja perusoikeuksien sekä EU-oikeuden vaikutukset verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun erityisesti tuloverotuksessa*. WSOY pro.

Virallislähteet

HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 288/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Verohallinnosta sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 118/2009 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tuloverolain 48 §:n muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 72/2002 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolaiksi ja laiksi hallintolainkäyttölain muuttamisesta.

HE 53/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.

HE 1/1998 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen hallitusmuodoksi.

HE 309/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.

Oikeuskäytäntö

KHO 1977 B II 565

KHO 1978 B I 51

KHO 1980 II 604

KHO 1982 t 3456

KHO 1984 I 55

KHO 15.5.1992/1849

KHO 1996 B 536

KHO 6.11.1997/2826

KHO 12.10.1998/2187

KHO 17.12.1998/2862

KHO 1998:52

KHO 1998:53

KHO 2000:15

KHO 31.12.2002/3542

KHO 2003/1065

KHO 2003:21

KHO 2006:45

KHO 2008:74

KHO 2008:77

KHO 2009:20

KHO 2009:65

KHO 2009:70

KHO 2009:98

KHO 2010:9

KHO 2010:13

KHO 2010:50

KHO 2012:17

KHO 2012:21

KHO 2012:69

KHO 2012:74

KHO 2013:178

KHO 2014:34

KHO 2016:173

KHO 2018:122

Turun HAO 29.06.2007/07/0425/3

Helsingin HAO 29.06.2012/12/0650/6